



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: تسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

تطورات محافظة الحسابات في الجزائر وفقا للتشريعات
المتعلقة بالمهنة وأثرها على جودة المراجعة
دراسة ميدانية في بيئة المراجعة الجزائرية

تحت إشراف الدكتور:

مفيد عبداللاوي.

إعداد الطالب:

وائل عبداللاوي

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ مساعد أ بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

عبد الحق بوقفة

مشرفا ومقررا

أستاذ محاضر ب بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

مفيد عبداللاوي

ممتحنا

أستاذ مساعد أ بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

لخضر يحي

السنة الجامعية: 2015/2014

المقدمة

الخانمة

٥

٥

٥



قائمة المصادر والمراجع

الملاحف

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

الفهارس

الملحق رقم 01

استمارة الاستبيان

الملحق رقم 02

مقياس ألفا كرونباخ

والخطأ الديموغرافية للعينة

الملحق رقم 03

**المتوسطات الحسابية
والانحراف المعياري**

الملحق رقم 04

نتائج إختبار ستيودنت

الملحق رقم 05

فهرس الجريدة الرسمية

العدد 20 الصادر في 1991/05/01

الملحق رقم 06

فهرس الجريدة الرسمية

العدد 42 الصادر في 2010/07/11

الملحق رقم 07

فهرس الجريدة الرسمية

العدد 24 الصادر في 2014/04/30

الملخص:

تطورات محافظة الحسابات في الجزائر وفقا للتشريعات المتعلقة بالمهنة وأثرها على جودة المراجعة

دراسة ميدانية في بيئة المراجعة الجزائرية

مرت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بعدة مراحل واصلاحات إلى غاية صدور القانون 08/91 الذي اعتبر نقلة نوعية بالنظر إلى التطورات التي شهدتها المهنة قبل هذه الفترة، وسارت المهنة بوتيرة بطيئة نوعا ما في التغييرات ومواكبة التطورات الحاصلة خاصة خارج الجزائر إلى غاية صدور القانون 01/10 والذي جاء كنتيجة حتمية لعدد من التغيرات في شتى المجالات على المستويين المحلي والدولي لا سيما تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد وظهور معايير المراجعة الدولية.

وجاءت هذه الدراسة لتبين التطورات التي مرت بها محافظة الحسابات في الجزائر منذ الاستقلال وتأثيراتها على جودة المراجعة، من خلال التركيز على بيئة العمل الجزائرية.

الكلمات المفتاحية:

مراجعة، محافظة الحسابات، جودة، تشريعات متعلقة بمحاسبة الحسابات.

Abstract

The development of the Auditing profession in Algeria According to the legislations And its impact on audit quality

A field study in the Algerian audit environment

The Audit profession passed through several stages and reforms in Algeria Until the issuance of the law 91/08 Which was considered a quantum leap taking into Auditing profession before this period And the profession goes at a slow pace somewhat in the changes and keep up with developments especially outside Algeria Until the issuance of the law 10/01 Which came as an inevitable result of the many changes in various fields at the local and international levels In particular the application of the new financial accounting system and the emergence of international auditing standards.

This study came to show the steps of Auditing profession in Algeria since independence and its impact on audit quality by focusing on the Algerian work environment.

Key words: Audit, Audit profession, Quality, legislation concerning audit profession.

الشكر

لله الحمد والمنة على أن وفقني لإتمام هذا العمل المتواضع، فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جل شأنه في علاه.

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أقدم بأخلص كلمات الشكر والعرفان وبأصدق معاني التقدير والاحترام إلى أستاذي المشرف
"الدكتور مفيد عبداللاوي".

الذي لم يخل علي بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة التي كان لها بالغ الأثر في انجازه هذا العمل، وكذا صبره وسعة صدره وحرصه الدائم على إتمام هذا العمل في أحسن الظروف، كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة، فجزاه الله عني كل خير.

كما أقدم بجزيل الشكر إلى جميع من ساعدني من محافظي حسابات وأساتذة، لاسيما
أساتذة كليتنا وأخص بالذكر الفاضلين "د. رياض مريني وأ. عقبة مريني".

كما أقدم بجزيل الشكر للأستاذين الفاضلين "أ. عبد الحق بوقفة وأ. لخضر يحيى"
على قبولهم مناقشة هذا العمل.

الإهداء

أحمدك ربّي حمدًا يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانك

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أهدي هذا العمل إلى من قال فيهما الله عز وجل "وبالوالدين إحساناً"
إلى أحن قلب في الوجود، إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق، إلى من كان
دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي "أمي" بامرك الله في عمرها، وقدمني على مرد جميلها

إلى سقف البيت الذي يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة والذي رباني وأمراني أن أبلغ
المعالي "أبي" بامرك الله في عمره

إلى سندي ودليلي وقدوتي ومرشد خطواتي على درب العلم "أخي مفيد" وعائلته

إلى من ترعرعت معهم وبينهم إخوتي وأخواتي كل واحد باسمه

إلى كل الأهل والأقارب

إليك . . . مثال

إلى من أنا في الطريق في سبيل تحصيل العلم أسأتني عبر كل مراحل الدراسة

إلى كافة الأصدقاء الذين التقيتهم في درب الحياة

إلى كل من ذكرهم قلبي ونسيهم قلبي

إلى كل هؤلاء وبأسمى معاني الوفاء . . أهدي ثمرة جهدي

فهرس المحتويات

الصفحة

	الإهداء
	التشكر
	الملخص
II – I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال البيانية
V	قائمة الملاحق
أ – د	مقدمة
33–06	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية
06	تمهيد
07	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
07	المطلب الأول: ماهية المراجعة
07	الفرع الأول: نشأة المراجعة
08	الفرع الثاني: المراجعة (مفاهيم وتعريف)
09	الفرع الثالث: تصنيفات المراجعة
11	المطلب الثاني: فروض ومبادئ ومعايير المراجعة وجودتها
11	الفرع الأول: فروض المراجعة
13	الفرع الثاني: مبادئ المراجعة
14	الفرع الثالث: معايير المراجعة
18	الفرع الرابع: جودة المراجعة
21	المطلب الثالث: تطورات محافظة الحسابات في الجزائر
21	الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات
21	الفرع الثاني: مراحل تطور محافظة الحسابات في الجزائر
28	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
28	المطلب الأول: الدراسات السابقة
32	المطلب الثاني: خصوصيات الدراسة
33	خلاصة
67–35	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
35	تمهيد
36	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
36	المطلب الأول: اختيار وإعداد الإستبيان
36	الفرع الأول: اختيار طريقة الإستبيان
36	الفرع الثاني: إعداد الإستبيان

39	المطلب الثاني: منهجية وأدوات الدراسة
39	الفرع الأول: هيكل الاستبيان
39	الفرع الثاني: ترميز (تشفير) معطيات الاستبيان
41	الفرع الثالث: أدوات وأسلوب الدراسة
43	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
43	المطلب الأول: صحة وثبات الاستبيان
44	المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بالإجابات المتحصل عليها
44	الفرع الأول: تحليل نتائج عينة الدراسة
49	الفرع الثاني: تحليل نتائج الفرضيات الفرعية
67	خلاصة
72-69	الخاتمة
74	قائمة المصادر والمراجع
/	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للمراجعة	07
02	يوضح تفصيلات استمارات الاستبيان الموزعة	39
03	يوضح عملية ترميز خيارات الإجابة	42
04	يوضح طريقة اختيار الإجابات	42
05	يوضح نسبة صحة وثبات الإستبيان	43
06	يوضح تنوع العينة حسب الجنس	44
07	يوضح تنوع العينة حسب العمر	45
08	يوضح تنوع العينة حسب المؤهل العلمي	46
09	يوضح تنوع العينة حسب الخبرة	47
10	يوضح تنوع العينة حسب المهنة	48
11	يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى (A).	49
12	يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية (B).	52
13	يوضح نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة (C).	55
14	يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الأولى (A).	58
15	يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثانية (B).	61
16	يوضح نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثالثة (C).	64

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	يوضح معايير المراجعة المتعارف عليها	01
44	يوضح تنوع العينة حسب الجنس	02
45	يوضح تنوع العينة حسب العمر	03
46	يوضح تنوع العينة حسب المؤهل العلمي	04
47	يوضح تنوع العينة حسب الخبرة	05
48	يوضح تنوع العينة حسب المهنة	06

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	استمارة الاستبيان
02	مقياس ألفا كرونباخ والخصائص الديموغرافية للعينة حسب مخرجات برنامج SPSS
03	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري حسب مخرجات برنامج SPSS
04	نتائج إختبار ستيودنت حسب مخرجات برنامج SPSS
05	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20 المؤرخ في 1991/05/01
06	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 المؤرخ في 2010/07/11
07	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24 المؤرخ في 2014/04/30

تمهيد:

تعتبر المعلومة شريان الحياة الاقتصادية التي نعتمد عليها في كل الأعمال التجارية والأنشطة العامة داخل الأسواق وخارجها، إذ نجد أنفسنا في عصر المعلومة بامتياز، فكان لزاما علينا الاعتراف بقوة الدور الذي تلعبه هذه المعلومات والتقارير في كل جوانب الحياة الاقتصادية، بل وبممكننا القول بأن النظام المالي لأية دولة، ما هو إلا شبكة من المعلومات والاتصالات، بحيث يتم التنسيق بين الثنائية (معلومة-اتصال) لاتخاذ أي قرار داخل المنشأة، ومن خلال ذلك أصبحت قضية الحصول على المعلومات وحرية تداولها ومصداقيتها ودقتها من القضايا التي يركز عليها رجال الأعمال والمستثمرين على حد سواء.

وللتبين من هذه المعلومات ومدى صدقيتها، يأتي عمل المراجعة الذي يركز على ضمان هذه المصادقية وإضفاء الشفافية على المعلومات.

وبما أن أهمية مهنة مراجعة الحسابات ترتبط ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي يقدمها المراجع للعملاء وكافة المستفيدين من خدماته، لذا يتوجب عليه الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لمراجعة الحسابات واحترام قواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة إليه.

قامت الجزائر كغيرها من الدول بعديد الإصلاحات الاقتصادية، وذلك تماشيا والمعطيات المحلية والدولية، وقد كان لمهنة محافظة الحسابات نصيب من هذه الإصلاحات لارتباطها الوثيق بالمعلومة والمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرار والمصادقية والشفافية في بيئة الأعمال عموما.

هذا وقد مرت الإصلاحات المتعلقة بالمهنة بعديد المراحل منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، منها ما كان مرتبطا بالتغيرات الداخلية كإنشاء قوانين منظمة للمهنة بعد الاستقلال إلى القيام ببعض التعديلات التي فرضتها عملية إعادة هيكلة الاقتصاد والتوجه نحو اقتصاد السوق، مروراً بمتطلبات بورصة القيم المنقولة التي تم إنشاؤها، وصولاً إلى اعتماد قوانين تتماشى والتغيرات ذات العلاقة لاسيما اعتماد النظام المحاسبي المالي الذي تم تطبيقه ابتداء من سنة 2010. هذا وقد ارتبطت مراحل تطور مهنة محافظة الحسابات بعديد التغيرات الدولية لاسيما محاولة وضع معايير دولية للمراجعة يتم تبنيها من طرف كل الدول حتى تكون الرؤية موحدة عالميا، والضغوطات المفروضة من طرف المنظمات المهنية العالمية على الدول غير المطبقة للمعايير الدولية للمراجعة، وخاصة منها التي تتعامل مع الشركات متعددة الجنسيات، والدول المنظمة تحت لواء المنظمة العالمية للتجارة أو التي تسعى للانضمام.

الإشكالية:

بناء على ما تقدم، يمكننا طرح الإشكالية الأساسية لموضوعنا كما يلي:

ما مدى تأثير التطورات الحاصلة في مهنة محافظة الحسابات بالجزائر على جودة عملية

المراجعة؟

الأسئلة الفرعية:

وحى نستطيع الإجابة على الإشكالية الرئيسية سالفة الذكر، سنحاول تقسيمها إلى عدة أسئلة فرعية

كما يلي:

- ما هي المبادئ والفروض التي تعتمد عليها المراجعة؟ وما هي المعايير المتعلقة بها؟
- ما هي أهم المراحل التي مرت بها محافظة الحسابات وفقا للتشريعات والقوانين؟
- ما مدى تأثير التطورات الحاصلة على جودة عمل المراجع في البيئة الجزائرية؟

فرضيات الدراسة:

بناء على ما سبق ومن أجل تأكيد أو نفي أو حتى الإجابة على التساؤلات المطروحة قبلا، يمكننا طرح

بعض الفرضيات كما يلي:

- ترتكز المراجعة على عدة مبادئ وفروض تؤسس لإطارها النظري، كما أن لها عدة معايير تؤثر الإجراءات العملية.
- لقد مرت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بعدة مراحل فرضتها التغيرات الاقتصادية سواء الداخلية منها أو الخارجية، كالتوجه نحو اقتصاد السوق في مرحلة سابقة، أو مسايرة التغيرات الحاصلة في المنظومة المحاسبية التي تبنت نظاما محاسبيا ماليا جديدا في مرحلة أخرى.
- لقد أدت التطورات الحاصلة في التشريعات المتعلقة بمحافظات الحسابات إلى تغيرات جذرية في الممارسة العملية في بيئة المراجعة الجزائرية، سعيها منها لتحقيق مخرجات ذات جودة عالية.

مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيار مثل هذا الموضوع لم يأتي اعتباطا أو عن طريق الصدفة، إنما جاء بناء على عدة أسباب منها الذاتية ومنها الموضوعية والتي يمكننا أن نبينها في النقاط التالية:

● الأسباب الذاتية:

- الميل الشخصي لدراسة كل ما يتعلق بالمراجعة.

- الرغبة الخاصة في السعي نحو الحصول على خبرات، تساعدنا في طريق الحصول على الاعتماد كمحافظي حسابات وخبراء في المحاسبة مستقبلا.

• الأسباب الموضوعية:

- بحكم أن الموضوع يدخل في صميم التخصص (تدقيق محاسبي).
- محاولة رصد ملامح أهم التغييرات الحاصلة في القوانين والتشريعات المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات.
- محاولة معرفة مدى تأثير أهم التغييرات على جودة عملية المراجعة في بيئة العمل الجزائرية.

أهداف الدراسة وأهميتها:

• أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهم المراحل التي مرت بها مهنة محافظة الحسابات في الجزائر والآثار المترتبة عن هذه التطورات على جودة المراجعة.

• أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال حتمية ووجوب توفر مواضيع ورؤى وتصورات نستطيع من خلالها أن نُسهّم في تكوين أساس واضح لتقييم تطورات مهنة المراجعة بالجزائر؛ والتي يجب أن تستند على أُسس علمية توفر إجابات للعديد من القضايا الهامة المرتبطة بممارسة وتنظيم المهنة.

الإطار الزمني والمكاني:

• الإطار الزمني:

نظرا لارتباط الموضوع بمراحل تطورات محافظة الحسابات، فإن الإطار الزمني ارتكز على عدة مراحل زمنية بداية بمرحلة ما بعد الإستقلال إلى يومنا هذا.

• الإطار المكاني:

نظرا لارتباط الموضوع بمراحل تطورات محافظة الحسابات في الجزائر، كان لزاما علينا التطرق إلى الموضوع في بيئة الممارسة العملية الجزائرية من خلال دراسة استبائية شملت عدة مناطق داخل الوطن.

المنهج والأدوات المستخدمة:

من أجل الوصول إلى إجابات مقنعة وسليمة للتساؤلات المطروحة، سنحاول إتباع كلا من المنهج الوصفي، التحليلي والتاريخي في الجانب النظري، أما الدراسة الميدانية فسنحاول استخدام قائمة الاستبيان للإحاطة

بالأطراف ذات العلاقة في بيئة المراجعة الجزائرية مع المقابلات الشخصية، وتحليل الإجابات عن طريق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وبرنامج (Excel).

صعوبات البحث:

لقد وجدنا خلال إعدادنا لهذا البحث عدة صعوبات أهمها:

- صعوبة الإلمام بجميع القوانين المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات خاصة في المراحل الأولى.
- عدم العثور على دراسات سابقة تطرقت إلى ربط التطورات الحاصلة في تشريعات المهنة بالجزائر بالجودة.
- صعوبة البحث الميداني من خلال المقابلات الشخصية مع حيز معتبر من المهتمين بالمراجعة من مهنيين وأكاديميين.

محتوى البحث:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، سنحاول تقسيم بحثنا هذا إلى فصلين رئيسيين كما هو معمول به وفقا لطريقة IMRAD التي اعتمدنا عليها خلال هذه الدراسة.

سنستطرق في الفصل الأول الخاص بالأدبيات النظرية والتطبيقية إلى مبحثين اثنين أولهما خاص بالأدبيات النظرية حول المراجعة ومبادئها وفروضها ومعاييرها، وكذا التطورات التي شهدتها مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بناء على القوانين المنظمة للمهنة، إضافة إلى جودة المراجعة. أما المبحث الثاني فسنخصصه إلى الأدبيات التطبيقية والمتضمنة الدراسات السابقة وخصوصيات الدراسة.

أما الفصل الثاني فسنستطرق فيه إلى الدراسة الميدانية الخاصة بموضوع الدراسة وإسقاطها على البيئة الجزائرية من خلال دراسة استبائية، يتم تقسيمها إلى الطريقة والأدوات المستخدمة من خلال البرامج الإحصائية، وصولا إلى النتائج المتحصل عليها ومناقشتها والتعليق عليها.

تمهيد:

مع التطورات الحاصلة في شتى المجالات لاسيما الاقتصادية منها، تعقدت الأدوار والمهام وترابطت المسؤوليات، ومع كبر حجم المؤسسات الاقتصادية أصبحت الحاجة إلى الفصل بين الإدارة والتسيير من جهة وبين الملاك وأصحاب الأعمال من جهة أخرى أمراً ضرورياً.

ومن هنا أخذت المراجعة حيزاً كبيراً من الاهتمام على مستوى المؤسسة الاقتصادية بحكم تعدد الأطراف داخل وخارج المؤسسات، ويُعد أصحاب رؤوس الأموال والمساهمين عن مراكز القرار.

هذا وقد تطورت عملية المراجعة نظراً للتغيرات الحاصلة في البنى الاقتصادية والتشريعات القانونية على مستوى المؤسسات.

وسنحاول التطرق في هذا الفصل إلى المراجعة بشكل عام وإلى أهم فروضها ومعاييرها، وكذا تصنيفاتها ومن ثم معرفة أهم التطورات التي شهدتها المهنة في الجزائر من خلال الأدبيات النظرية للدراسة، وستتطرق أيضاً إلى الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع من خلال الأدبيات التطبيقية.

• الأدبيات النظرية .

• الأدبيات التطبيقية.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية

سنحاول من خلال هذا المبحث أخذ لمحة تاريخية عن المراجعة وتطوراتها التاريخية عبر العصور ومعرفة أهم تعاريفها ومن ثم التطرق إلى معاييرها وفروضها وكذا جودة المراجعة إضافة إلى التطورات المتعلقة بالمهنة في الجزائر.

المطلب الأول: ماهية المراجعة

سنحدث في الماهية على نشأة المراجعة، مفاهيمها وأهم التصنيفات المتعلقة بها.

الفرع الأول: نشأة المراجعة

إن المتتبع لنشأة المراجعة عبر التاريخ يُدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم.⁽¹⁾

وترجع عملية المراجعة إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يطلع على القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء.

إنّ التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المستوحاة منها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفت حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، ولعلنا نختصر أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): يوضح التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمور بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
1700م/1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعليه، حماية الأصول.
1850م/1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
1900م/1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.

(1) محمد التهامي طاهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص: 6، 7.

1940م/1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية والتاريخية.
1970م/1990م	الحكومات، هيئات أخرى، المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية. احترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداءً من 1990م	الحكومة، هيئات أخرى، المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص: 7، 8.

الفرع الثاني: المراجعة (مفاهيم وتعريف)

في العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك في وجود خيانة يعين شخصا للتحقق من الحسابات، وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب رب العمل ليستمع إلى ما يقوله بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل، ولقد كان الإيطالي "باشيليو" أول من أوجد نظام القيد المزدوج في عام 1494م، وقام بالتنويه ووصف لواجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات وفصله عن عملية التسجيل في الدفاتر.⁽¹⁾

فقد عرف التدقيق بأنه "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بمزاعم عن أحداث وأنشطة اقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه المزاعم وبين المعايير المقررة وتوصيل نتائج هذه المراجعة إلى الأطراف المعنية".⁽²⁾

وعُرفت أيضًا بأنها "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".⁽³⁾

كما عرفها الأستاذ مختار بلعبيود بأنها "عملية رقابية تُمارس من طرف مهنيين من أجل المصادقة على صحة ومصداقية القوائم المالية السنوية للمؤسسة محل المراجعة".⁽⁴⁾

من التعاريف السابقة نستنتج بأن المراجعة أداة رئيسية مستقلة وحيادية تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة، ومن ناحية أخرى فإن المراجعة بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة.

⁽¹⁾ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص: 13.

⁽²⁾ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص: 17.

⁽³⁾ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص: 11.

⁽⁴⁾ Mokhtar BELAIBOUD, *Pratique de L'Audit*, Berti Editions, Alger, 2005, P: 4.

الفرع الثالث: تصنيفات المراجعة

سنتحدث في هذا الفرع على أنواع المراجعة بحسب المعايير كما في النقاط الموالية.

أولاً: أنواع المراجعة من حيث النطاق والتوقيت

ونقسمها إلى:

1. من حيث النطاق:

1.1 تدقيق كامل:

وهنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى الرأي الفني المحايد حول صحة القوائم المالية ككل، وهذا ما يسمى تدقيقاً كاملاً تفصيلاً.⁽¹⁾

2.1 تدقيق جزئي:

وهنا يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات أو البنود دون غيرها.⁽²⁾ والتي يُعهد إليه بتدقيقها فقط كفحص التقديرات أو مخزون الصناعة لا يعطي المدقق رأياً فنياً حول القوائم المالية في هذا النوع من التدقيق.

2. من حيث التوقيت

1.2 تدقيق نهائي:

يكلف به المراجع:⁽³⁾

- بعد انتهاء الفترة المالية التي دقت.
- بعد إجراء التسوية النهائية وقائمة المركز المالي.
- بعد إقفال الحسابات.
- بعد إجراء تسويات نهائية وتحضير حسابات ختامية وقائمة المركز المالي.

2.2 تدقيق مستمر:

يقوم المدقق بهذا النوع من التدقيق بشكل مستمر من خلال زيارات متعددة للمنشأة من خلال خطة أو برنامج تدقيق شامل.

ثانياً: أنواع المراجعة من حيث الجهة ودرجة الإلزام

ونقسمها إلى:

⁽¹⁾ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثالثة، 2004، ص: 27.

⁽²⁾ نفس المرجع السابق، ص: 28.

⁽³⁾ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص: 23، 24.

1. من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة

يوجد هناك نوعان في الجهة التي تقوم بالمراجعة هما تدقيق داخلي وتدقيق خارجي كما يلي: ⁽¹⁾

1.1 تدقيق داخلي:

وهو التدقيق الذي تقوم به هيئة داخلية في المنشأة من أجل حماية أموال المنشأة وتحقيق أهداف الإدارة وتحقيق إنتاجية أكبر والالتزام بسياسة الإدارة.

2.1 تدقيق خارجي:

تقوم به هيئة خارجية غير تابعة للإدارة أو ملكية المنشأة والهدف منه تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية وعرض الوضع المالي عن طريق الميزانية وقائمة الدخل لفترة مالية معينة.

2. من حيث درجة الالتزام

ويندرج ضمن هذا التصنيف نوعين من المراجعة وهما: ⁽²⁾

1.2 تدقيق إلزامي:

وهو التدقيق الذي يلزم القانون به وتعرض الشركات والمنشآت للمخالفات والعقوبات إذا لم نقم به مثل المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

2.2 تدقيق اختياري:

وهو التدقيق الذي لا يلزم به أي قانون ويطلبه أصحاب المنشآت والذي قد يكون كاملاً أو جزئياً.

ثالثاً: أنواع المراجعة من حيث درجة الشمولية والهدف

ونقسمها إلى:

1. من حيث درجة الشمولية

1.1 تدقيق عادي:

وهو ما سبقت الإشارة إليه من أنه فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي المراجع الفني المحايد حول ذلك. ⁽³⁾

⁽¹⁾ مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، دار الرواد، عمان، الأردن، 2014، ص: 40.

⁽²⁾ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص: 38.

⁽³⁾ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 1999، ص: 37.

2.1 تدقيق لغرض معين:

ويكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص. وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها عاديًا بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال.⁽¹⁾

2. من حيث الهدف

ويندرج ضمن هذا النوع من المراجعة عدة أنواع وهي كالتالي:

1.2 تدقيق مالي:

هو فحص كل الوثائق والمستندات وأدلة الإثبات المتعلقة بالمعلومة المالية داخل المنشأة محل المراجعة.⁽²⁾

2.2 تدقيق الأهداف:

ويشتمل هذا النوع على عدة أصناف من التدقيق بحسب الهدف منها التدقيق الإداري، والقانوني والاجتماعي.⁽³⁾

المطلب الثاني: فروض ومبادئ ومعايير المراجعة وجودتها

يدعم الممارسة العملية لمراجعة الحسابات أساسًا نظريًا يقوم على مجموعة من المبادئ والفروض، والتي تعتبر بمثابة الأساس للأداء المهني لمراجعة الحسابات والتي تُتيح فهم مختلف عناصرها وتتبع تطوراتها، وهذا ما سنبرزه في هذا المطلب.

الفرع الأول: فروض المراجعة

تستند مراجعة الحسابات إلى عدة فروض تدعم جانبها النظري والتطبيقي، يمكنها أن تبني عليها أطرها وأفكارها.

ويمكن أن نعرف فروض المراجعة بأنها "معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى".⁽⁴⁾

ومن أهم هذه الفروض ما يلي:

⁽¹⁾ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص: 37.

⁽²⁾ Philippe MERLE, Antoine MERCIER, **Audit et commissariat aux comptes**, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2004, P: 383.

⁽³⁾ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص: 39، 40. (بتصرف).

⁽⁴⁾ وليم توماس، إمرسون هنكي، ترجمة: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006، ص: 51.

أولاً: فرض عدم التأكد

ويبرر هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة هذه الحالة ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية: ⁽¹⁾

- الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية.
- عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.
- عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

ثانياً: فرض استقلال المدقق

وذلك لأن المدقق عندما يمارس عمله يعتبر حكماً يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات وهما: ⁽²⁾

1. المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية.
2. المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات، وما تصوره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

ويفسر هذا الفرض حق المدقق في الإطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، وطلب البيانات من إدارة المنشأة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

ثالثاً: فرض توافر تأهيل خاص للمدقق

وذلك لأن المدقق يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في التدقيق، فإن المدقق يتعرض عند الفحص لمشاكل محاسبية أو ضريبية أو فنية، كل هذا يتطلب قدر علمي وعملي كاف لأداء مهمته. ⁽³⁾

رابعاً: فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية

يشير نظام الرقابة الداخلية (ICS) إلى نظام هيكل يتكون من بيئة الرقابة، وتقدير المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصال والمراقبة، ومما لاشك فيه أن فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية يعتبر بحق نقطة البداية لمهنة التدقيق والتأكيد الخارجي. ⁽⁴⁾

⁽¹⁾ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص: 50.

⁽²⁾ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2005، ص: 21.

⁽³⁾ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سابق، ص: 50.

⁽⁴⁾ نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

خامسا: فرض الصدق في محتويات التقرير

يفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المنشأة أو خارجها.⁽¹⁾

الفرع الثاني: مبادئ المراجعة

لكي نتناول مبادئ المراجعة لابد أن نقوم بتحديد أركانها والتي تتمثل في كل من:

- الفحص.
- التقرير.

واستناداً إلى ذلك فإن مبادئ المراجعة يمكن تقسيمها إلى صنفين وهما:

أولاً: المبادئ المتعلقة بالفحص

هناك أربعة مبادئ مرتبطة بالفحص:

1. **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية من هذه الآثار من جهة أخرى.⁽²⁾
2. **مبدأ الشمول:** يقضي هذا المبدأ بأنه في ظل التطورات الحاصلة في مجال وأهداف المراجعة لابد للمراجع من مواكبة ذلك من خلال الفحص الشامل لكافة مجالات الأداء في الوحدة الاقتصادية محل المراجعة (المالية والإدارية والاجتماعية) باعتبارها وحدة واحدة.⁽³⁾
3. **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقرير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه، خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.⁽⁴⁾
4. **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجعة عن أحداث

⁽¹⁾ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص: 21.

⁽²⁾ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص: 23.

⁽³⁾ نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، منشورات الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، طرابلس، ليبيا، 2011، ص: 309.

⁽⁴⁾ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص: 23.

المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة، وهذا المناخ يعبر عن ما تحتويه المؤسسة من نظام القيادة والسلطة والخوافز والاتصال والمشاركة.⁽¹⁾

ثانيا: المبادئ المتعلقة بالتقرير

يوجد أربعة مبادئ وهي:⁽²⁾

1. **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
2. **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفسح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف - إن وجدت - في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.
3. **مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.
4. **مبدأ النسبية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً بكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

الفرع الثالث: معايير المراجعة

تهدف معايير المراجعة بصفة عامة إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة، وتعتبر بمثابة مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من مراجع الحسابات الخارجي المستقل. ويمكن القول بأن المعايير تعتبر النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع، وتحدد معايير المراجعة المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامه بالفحص.

وتمثل هذه المعايير "الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام إجراءات المراجعة المناسبة والتي يراها ضرورية في الظروف المحيطة في جميع مراحل عملية المراجعة"⁽³⁾.

(1) نصر صالح محمد، مرجع سابق، ص: 309.

(2) مفيد عبداللوي، آليات وطرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2014/2013، ص: 33.

(3) إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، منشورات جامعة قارونس، بنغازي، ليبيا، 2008، ص: 21، 22.

وتقسم هذه المعايير إلى:

- معايير عامة.
- معايير العمل الميداني.
- معايير إعداد التقرير.

أولاً: المعايير العامة (الشخصية):

ويعتبر الأفراد أكثر العناصر أهمية لأي مهنة، لأنهم الذين يقومون بالأداء المهني ذاته، وتمثل عملية توصيف الخصائص المرغوبة في الفرد لكي يمارس مهنته، عملاً صعباً. ونصف المعايير المتعلقة بالصفات الشخصية للمراجع في النقاط التالية:⁽¹⁾

1. التدريب الفني والكفاية

يجب أن يتم من قبل شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات. هذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلاً وكفواً في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال لا يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في حقل التدقيق، وإن هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي.

2. الاستقلال الذهني

بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالتدقيق، فعلى المدقق أن يحافظ على استقلاليته الذهنية الظاهرية والفعالية؛ رأي مدقق الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح غير ذي قيمة إذا لم يكن مستقلاً فعلياً وظاهرياً؛ الاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة تدقيق الحسابات وفي حالة الشك باستقلالية المدقق فإن ثقة الجمهور ستخفض نتيجة لذلك.

3. العناية المهنية الواجبة

على المدقق أن يبذل العناية المهنية المطلوبة أثناء إجراء التدقيق وعند تحضير التقرير. هذا المعيار يتطلب من المراجع المستقل إنجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات المراجعة وعند تحضير التقرير. العناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدين الذين قاموا بالعمل التدقيقي. وتعني العناية المهنية

⁽¹⁾ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثالثة، 2006، ص: 30، 31.

أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلاً ويملك المتطلبات المهنية، أي أن لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالتدقيق الاستشاري، المهندس وما شابه ذلك.

ثانياً: معايير العمل الميداني

وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية المراجعة والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات ونستعرض فيما يلي معايير العمل الميداني:⁽¹⁾

1. تخطيط العمل والإشراف على المساعدين

يجب أن يكون ويتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليه على نحو ملائم ويركز هذا المعيار عمومًا على عنصر الوقت من حيث توقيت تعيين المدقق الخارجي وتوقيت القيام بالتدقيق وتوقيت تنفيذ إجراءات التدقيق.

2. الحصول على فهم بالرقابة الداخلية

يجب التوصل إلى فهم كافٍ للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها ويمكن للمدقق دراسة وتقسيم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المنشأة بالوسائل التالية:

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية.
 - استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية.
 - إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.
- وبعد الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن نقاط الضعف - في نظام الرقابة الداخلية - التوصيات المقترحة للمنشأة محل التدقيق، ويترتب على الدراسة السابقة إما توسيع أو تضيق إجراءات التدقيق أو الاعتماد على أعمال المدققين الداخليين.

3. الحصول على أدلة إثبات كافية وصالحة

يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في البيانات المالية محل التدقيق.

(1) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص: 53، 54.

ثالثاً: معايير إعداد التقرير

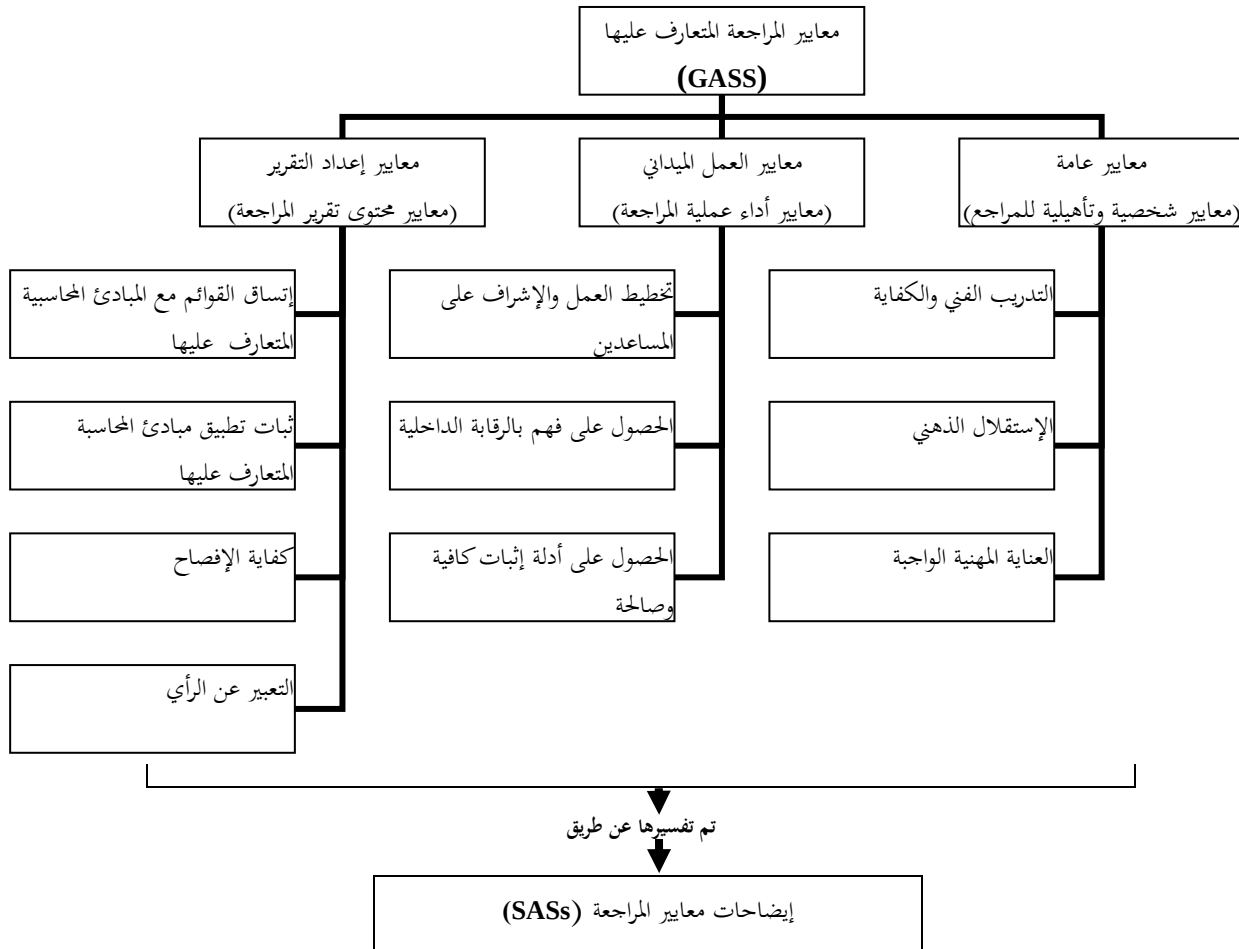
يمثل تقرير المراجع محصلة عملية المراجعة الذي يعبر فيه عن رأيه لمستخدمي المعلومات القوائم المالية، إذ يعطى لهم انطباعاً بأن القوائم قد خضعت للفحص والتحقيق من طرف مراجع خارجي مستقل.

وتتضمن معايير إعداد التقرير العناصر الآتية:⁽¹⁾

1. يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المقبولة قبولاً عاماً).
 2. يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وما إذا كانت القواعد التي طبقت في الفترة الجارية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة.
 3. يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.
 4. يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.
- وفي حالة عدم تمكن المراقب من إبداء مثل هذا الرأي فيجب أن يذكر الأسباب، وفي جميع الحالات يجب أن يذكر مراقب الحسابات في تقريره مدى وطبيعة عمليات الفحص التي قام بها، ودرجة المسؤولية التي يأخذها على كاهله.
- ومن الملاحظ أن هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها مراجع الحسابات عند إعداد تقريره الذي يتضمن رأيه المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقرير (الحكم الشخصي)، ومن ثم فإن مدى سلامة تطبيق من مزاولته للمهنة ومن متابعته للتوصيات التي تصدرها الهيئات العلمية والمهنية والدراسات والبحوث في هذا الصدد في مختلف الدول وكذلك الكتب والدوريات التي تتناول الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة الحسابات، وقد أدى ذلك إلى صدور بعض التشريعات في العديد من الدول لمساعدة مراقبي الحسابات فيها على حسن تطبيق تلك المعايير.

(1) محمد سمير الصبان، نظرية المراقبة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 83، 84.

الشكل رقم (01): يوضح معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 51.

الفرع الرابع: جودة المراجعة

تعتبر جودة المراجعة بحد ذاتها هدفا لمكتب المراجعة، وهي ترتبط بالمراجعة كمنت وهذا المنتج ينبغي أن يشبع منافع أصحاب الطلب عليه ومن أجل ذلك اهتمت المنظمات المهنية بإنشاء لجان، وإصدار معايير تستهدف الارتقاء بجودة المراجعة.⁽¹⁾

أولا: تعريف جودة المراجعة

لقد تعددت التعاريف التي تناولت جودة مهنة التدقيق لكن أبرزها والذي يتلائم مع دراستنا هو تعريفها من جانب قدرة محافظي الحسابات على اكتشاف الأخطاء الجوهرية وهو تعريف De angele التي عرفتها على أنها: مدى إمكانية محافظي الحسابات من اكتشاف المخالفات في النظام المالي للعميل والإفصاح عنها.⁽²⁾

⁽¹⁾ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص: 69.

⁽²⁾ Mahdi Salhi, An Investigation of the Effects of Audit Quality On accrual Reliability Of Listed Companies on Tehran Stock Exchange, Islamic University Review Of International Comparative Management, 2010, p: 941.

ونذكر أيضا: "بأنها تلك التي يتحقق فيها تخفيض خطر الاكتشاف إلى النقطة التي عندها يكون خطر المراجعة الكلي عند مستوى منخفض نسبيا".⁽¹⁾

ثانيا: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة

وتتمثل في العناصر التالية:

1. عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق:

تتعلق هذه العوامل بالنقاط التالية:

1.1. خصائص فريق التدقيق:

ويركز هذا العنصر على:

أ. الاستقلالية والحياد: التي تعتبر من أهم مقومات مهنة التدقيق، ذلك ان يشترط أن لا يكون لمحافظ الحسابات أية مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، وأن لا يكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع لأن تلك المصالح قد تؤثر على استقلاليته.

ب. التأهيل العلمي والخبرة المهنية: يعتبر هذا العامل من بين العوامل التي تؤثر على كفاءة وفاعلية مهنة التدقيق، ويجدر الذكر بأن القانون 10-01 قد أولى عناية كبيرة لهذا المجال.

ج. السمات الشخصية لمحافظ الحسابات: غن العلاقة بين الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمحافظي الحسابات هي علاقة طردية وتعزيز الاهتمام بها يساعد كثيرا على تحسين جودة الأداء المهني وتتمثل هذه السمات في الصفات السلوكية والقيم الأخلاقية.

2.1. خصائص مكتب المراجعة:

ويشمل هذا العامل على النقاط التالية:⁽²⁾

أ. حجم مكتب المراجعة: هذا العامل الذي يعتبر من بين العوامل التي تؤثر على جودة مهنة محاسبة الحسابات.

ب. عدد الدعاوي القضائية المرفوعة: يعتبر تصاعد عدد الدعاوي القضائية المرفوعة مؤشرا واضحا على عدم قدرة مكتب التدقيق على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، حيث تتعرض المكاتب إلى خسائر مادية كبيرة والمسائلة القانونية إضافة إلى فقدان ثقة الجمهور وبالتالي تفقد المهنة جودتها.

⁽¹⁾ محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2011، ص: 329.

⁽²⁾ شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص، ص: 12، 13.

3.1. المنافسة والأتعاب:

أتعاب محافظ الحسابات هي تلك الأتعاب التي يتقاضاها مقابل عمله ويؤدي انخفاض الأتعاب إلى عزوف المهنيين عن مزاوله المهنة وهذا يؤثر سلبا على جودة العمل المنجز.

2. عوامل مرتبطة بعملية المراجعة:

وهي كالتالي:⁽¹⁾

1.2. تخطيط أعمال التدقيق:

يعتبر التخطيط ضروري لضمان تنفيذ المهمة بفاعلية وكفاءة وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول.

2.2. دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر:

يعتبر فهم محافظ الحسابات للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية للعمليات سينعكس بالإيجاب على جودة المهنة من خلال التخطيط الجيد والتحكم في مخاطر المراجعة وتصحيح الإختلالات إلى أقصى حد ممكن.

3.2. كفاية أدلة الإثبات:

حيث يجب أن تكون أدلة الإثبات ذات موثوقية وملائمة لكي يعتمد عليها محافظ الحسابات في تدعيم رأيه، بحيث ينعكس ذلك على جودة أدائه من خلال التأكيد على الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافه.

4.2. التقرير والإفصاح:

يعتبر تقرير محافظ الحسابات هو حصيلة عملية التدقيق بحيث كلما كان التقرير ذا جودة كلما سهل عملية الاتصال بينه وبين قارئ القوائم المالية مما ينعكس إيجابا على جودة الأداء.

3. عوامل مرتبطة بالأطراف الخارجية:

ويركز هذا العنصر على:

1.3. المؤسسة محل التدقيق.

2.3. مستخدمي القوائم المالية.

3.3. المنظمات المهنية.

⁽¹⁾ قطاف نبيل، العمري أصيلة، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، يومي 20-21 نوفمبر 2013، ص: 08.

المطلب الثالث: تطورات محافظة الحسابات في الجزائر

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

قبل التطرق للتطورات التي شهدتها المهنة نحاول أن نتناول تعريف محافظ الحسابات ونذكر منها: المراجع هو "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"⁽¹⁾. ونستطيع تعريفه أيضًا بأنه "ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني وحجمها وذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجيين، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها، والهدف من كل هذا إعطاء رأي في محايد حول مدى سلامة القوائم المالية"⁽²⁾.

الفرع الثاني: مراحل تطور محافظة الحسابات في الجزائر

غداة الاستقلال وكما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت مهنة محافظة الحسابات فراغا كثيرا والعديد من المشاكل إن على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير والكفاءات، وظلت المهنة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي "Les accords d'evian et la loi fondamentale"⁽³⁾

ومنذ 1969 إلى يومنا هذا عرفت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تطورات غير أنها عرفت تذبذبا إلى غاية سنة 1988 أما بعد 1988 شهدت تنظيما معمقا لمهنتها ومع تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي زاد الاهتمام بالمهنة أكثر وأصدرت عدة قوانين ومراسيم تنظمها وفي ما يلي نتناول مختلف التطورات التي عرفت بها المهنة: **أولا: مرحلة ما قبل 1988**

أدخلت محافظة الحسابات لأول مرة في المؤسسات العمومية الجزائرية في سنة 1969 بالقرار 69-107 المؤرخ في 31/12/1969 المتضمن لقانون المالية لسنة 1970 والذي نص في المادة 39 ما يلي: "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين

⁽¹⁾ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 22، ص: 07.

⁽²⁾ J.f. Gavanou, et autres, **Controlor & Auditor**, Dunod, Paris, 2006, p: 27.

⁽³⁾ عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة ISA، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص: 5.

مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا، أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأس مالها".⁽¹⁾

ولقد حددت مهام والتزامات محافظي الحسابات فيما بعد في المرسوم 70-173 المؤرخ في 01/11/1973 حيث جعل هذا النص محافظة الحسابات مثل المراجعة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية والمختلطة، وأعطى عملها لموظفين لدى الدولة يكونون:⁽²⁾ مراقبين عامين للمالية، مفتشين ماليين، أو موظفين مؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية، واعتبر محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة وكانت مهامه متمثلة في:⁽³⁾

- المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة؛

- متابعة تنفيذ الحسابات والموازنات والكشوفات التقديرية للمؤسسة؛

- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية؛

- تقييم التسيير المالي والتجاري للمنشأة وكشف أخطاء التزوير للوزارة الوصية.

إن إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية والذي أنشأ بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01/03/1980 والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 79-107 وضمها المرسوم الخاص بمحافظه الحسابات⁽⁴⁾، حيث أعطى القانون 80-05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق المؤسسات والهيئات التي تدير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني وذلك بنص المادة 05 من نفس القانون والتي تنص على: "مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها، قانونيتها ومصداقيتها"⁽⁵⁾.

كل ما يمكن قوله أن محافظة الحسابات خلال هذه الفترة شهدت تذبذبا نتيجة لغياب سياسة لتكوين محافظي الحسابات وأيضا لوجود الثغرات في تعريف القانون نفسه لهذه المهنة.

⁽¹⁾ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار 69-107، المؤرخ في 31/12/1969، المتضمن قانون المالية 1970، العدد 110، المادة 39، ص: 05.

⁽²⁾ صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص: 245.

⁽³⁾ بن خلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002، ص: 30.

⁽⁴⁾ غوالي محمد البشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2011، ص: 219.

⁽⁵⁾ سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص: 111.

ثانيا: من 1988 إلى 2009

1. من 1988 إلى 1990

اتخذت محافظة الحسابات خلال هذه المرحلة منحى جديد من خلال إعادة تنظيم مهامها ومبادئها الأساسية و ذلك بعد صدور القانون 88-01 المؤرخ في 12/01/1988 المتضمن قانون توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية حيث حرر هذا القانون المؤسسات العمومية الاقتصادية من جميع العوائق الإدارية والبيروقراطية التي كانت تتخبط فيها في الماضي، إن إعادة التنظيم لمهنة المراقبة تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات وإنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية.⁽¹⁾

وقد تم تخصيص قانون لمحافظة الحسابات بمهمتين جديدتين⁽²⁾:

- ممارسة هذه المهنة من طرف مهنيين مستقلين للمراجعة القانونية؛
- عدم التدخل في التسيير.

إن إعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات كان السبب في أخذ عدة تدابير قانونية في التنظيم وتأطير المهنة، وقد تم إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وقد ضم المهن الثلاث في نظام واحد.

2. من 1991 إلى 2009

خلال هذه الفترة صدرت مجموعة من النصوص التشريعية القانونية تضمنت ضبط مهنة محافظة الحسابات منها:⁽³⁾

➤ القانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 حدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

➤ المرسوم التنفيذي رقم 92-20 مؤرخ في 13/01/1992 حدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وبضبط اختصاصه وقواعد عمله.

➤ قرار مؤرخ في 07/11/1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية التي تسند إليهم طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

⁽¹⁾ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008/2009، ص: 36.

⁽²⁾ خليفة أحمد، حسيني منال، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص: 07.

⁽³⁾ علي معطى الله، حسينة شريخ، مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية عن المهن الحرة (مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد)، دار هومة، 2006، ص: 5، 6.

➤ مقرر رقم 94 | SPM | 103 المؤرخ في 02/02/1994، متعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، هذا المقرر يعرف ويثبت الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات في إطار المهام المنوطة بهم طبقا للتشريع والقانون ساري المفعول.

➤ مرسوم تنفيذي 96-136 مؤرخ في 15/04/1996 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يدعون في صلب النص "عضو النقابة أو المهني".

➤ مرسوم تنفيذي رقم 96-431 يتعلق بكيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

➤ مرسوم تنفيذي رقم 97-457 المؤرخ في 01/12/1997 يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 والمتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

➤ مرسوم تنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01/12/1997 يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.

➤ مقرر في 24/03/1999 يتضمن الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي والذي يخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة.

إن هذه القوانين والمراسيم بينت كل الجوانب الفنية والمهنية المتعلقة بمحافظات الحسابات في الجزائر وذلك بتوضيح شروط وكيفية ممارسة هذه المهنة، كيفية تعيين محافظي الحسابات والإجازات والشهادات وتحديد أتعابهم وأيضا أخلاقيات المهنة وغيرها، كل ما يمكن قوله أن القوانين السابقة قد أعطت الأبعاد الحقيقية لمحافظة الحسابات والصورة الشاملة لها.

ثالثا: من 2010 إلى 2014

صدور عدة قوانين وقرارات أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة والمتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية ولعل أهم هذه القرارات والقوانين ما يلي:

➤ القانون 01-10 مؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁽¹⁾، والذي جاء كمسيرة لتبني الجزائر عديد الإصلاحات المتعلقة بالمحيط الاقتصادي، ومنها تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال استصدار قانون النظام المحاسبي المالي، الذي تم إستحداثه بموجب القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25/11/2007 وتجدر الإشارة إلا أن القانون رقم 01-10 الذي ألغى العمل بالقانون 08-91، جاء بعدد التغييرات نذكر منها:

إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، الذي يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهنة المحاسبية، وإنشاء اللجان التالية :

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية؛
- الواجبات المهنية؛
- لجنة الإعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية لدى نفس المجلس وتكون متساوية الأعضاء.
- كما تم إنشاء الغرفة الوطنية لمراجع الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتظم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة المهنة، وتعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية.
- كما نص هذا القانون أيضا على أنه يتعين على مراجع الحسابات إعلام وكيل الجمهورية في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين مالتين متتاليتين وأنه لا يمكن لأي مراجع حسابات أن يسجل في جدول المهنيين ما لم يكن له عنوان خاص، كما أن الأتعاب وفق هذا القانون تحدد بالتفاوض بين الشركة أو الهيئة مع مراجع الحسابات فيما يعرف بالمناقصة.
- كما تم الفصل بين المهام الثلاثة بإنشاء ثلاثة منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي:
- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

⁽¹⁾ انظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق.

- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ومن أجل تفسير وشرح محتوى القانون وتدعيمه أصدر المشرع مجموعة من المراسيم التنفيذية وهي:⁽¹⁾

➤ المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/01/2011 والذي حدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

➤ المرسوم التنفيذي 11/28 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين وصلاحياتها .

➤ المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصحف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والغرفة الوطنية للمحاسبين والمعتمدين وصلاحياتهم .

➤ المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

➤ المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27/01/2011 يتعلق بتعيين محافظ الحسابات. بالإضافة إلى:

➤ المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16/02/2011 والحدد لكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظات الحسابات، حيث يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن آرائهم في حالة الاختلاف⁽²⁾.

➤ المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13/01/2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين⁽³⁾.

➤ القرار المؤرخ في 24/06/2013 المتعلق بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

حيث حدد هذا القرار محتوى معايير التقارير وحددها في 15 معيارا.⁽⁴⁾

⁽¹⁾ بن قارة إيمان، مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (دراسة ميدانية)، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 04 و 05 ديسمبر 2012، ص: 13، 14.

⁽²⁾ سايح فايز، إنعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية ومحافظات الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البلدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص: 05.

⁽³⁾ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 16 يناير 2013، والمتعلقة بدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، العدد رقم 03، ص: 1.

⁽⁴⁾ انظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 24/06/2013، المتعلق بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، الصادر بتاريخ: 2014/04/30، ص: 12-19.

➤ القرار المؤرخ في 12|01|2014 المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

حيث حدد هذا القرار مدة تسليم محافظ الحسابات لتقريره والمحددة ب(15) يوما قبل انعقاد الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة.

كما أشار القرار إلى وجوب تسليم التقرير بمقر الكيان موضوع المراجعة مقابل وصل استلام، وأن توضع الوثائق الضرورية لإعداد التقرير تحت تصرف محافظ الحسابات قبل (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة.⁽¹⁾

⁽¹⁾ انظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 12/01/2014، المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، الصادر بتاريخ: 2014/04/30، ص: 22، 23.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

في هذا المبحث سنحاول التطرق إلى الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا والمتمثلة في تطورات مهنة محاسبة الحسابات في الجزائر وأثرها على جودة المراجعة، ومن ثم معرفة نقاط التوافق والاختلاف بينهم ومحاولة التعرّيج على هذه الاختلافات، وسنقسم هذا المبحث إلى شقين أولهما خاص بالدراسات السابقة وثانيهما لخصوصيات الدراسة.

المطلب الأول: الدراسات السابقة

الدراسة الأولى: مفيد عبداللاوي، آليات وطرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014/2013. هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على بيئة المراجعة الجزائرية من خلال دراسة أحد مشاكلها المتمثلة في فجوة التوقعات بين المراجعين من جهة ومستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، وقد أشار الباحث في دراسته إلى دور التشريعات الجديدة في تضيق هذه الفجوة لاسيما المتعلقة منها بمعايير محتوى التقرير، والقانون 01-10.

الدراسة الثانية: مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003. هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المراجعة المالية وكيفية تطبيقها في الجزائر، إضافة إلى التطرق إلى الممارسة المهنية في الجزائر مقارنة ببعض التجارب الدولية، وقد ركزت الدراسة على التشريعات المعتمدة في تلك الفترة.

الدراسة الثالثة: أحمد قايد نور الدين، بروية إلهام، تأهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، ورقة بحثية في الملتقى الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثلجي الأغواط، 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مهنة التدقيق في الجزائر وتأهيلها في ظل النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة واستوجب هنا إعادة النظر في كل ما له صلة بالجانب المحاسبي المالي، وقام الباحثان بدراسة تحليلية لواقع ممارسة المهنة في ظل الظروف والمعطيات الحالية وفي نهاية البحث استخلصا بأن الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية، من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي. والذي شرع العمل به في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بداية سنة 2010، أدى إلى العمل على تعزيز دور الهيئات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق بما يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية للتدقيق في المتابعة والإشراف على هذا النظام المحاسبي المالي قصد ترقية مكانته بما يتوافق والمعايير الدولية، من خلال هيكلة المنظمات المهنية الممتثلة والمشرفة على مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، حيث تأهيل هذه الأخيرة من خلال إعادة تنظيم مهنة التدقيق بإضافة مهام جديدة لهذه الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق، والتي تصب في الأساس بالاهتمام بكل ما

يتعلق بتطوير النظام المحاسبي المالي من خلال إعادة تأطير التدقيق القانوني للمؤسسات وفق متطلبات النظام المحاسبي.

الدراسة الرابعة: عبد الله بن صالح، دراسة تحليلية تقييمية لواقع مهنة المراجعة في الجزائر ومدى موافقتها مع معايير المراجعة الدولية، ورقة بحثية في الملتقى الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي الأغواط، 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل واقع مهنة مراجعة الحسابات في ظل الإصلاحات الأخيرة ومدى تطابقها مع معايير المراجعة الدولية، ومن خلال استقراء لواقع مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر وتنظيمها واستعراض أهم النصوص القانونية خرج الباحث بالحوصلة التالية:

إن النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، استوجب تعديل القانون المتعلق بممارسة المهنة التدقيق حيث ظهر مرسوم تنفيذي يجبر إعداد تقارير محافظي الحسابات مما يستوجب أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق في ظل الإصلاح المحاسبي، وأيضا استخلص الباحث بأن القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لا يختلف عن 08-91 باستثناء ما ورد بخصوص تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات وكذلك ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، هو إمكانية إنشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات والمحاسبة المعتمدة، إلا أن المراسيم التنفيذية والقرارات المتعلقة به أظهرت إصلاحات جديدة بالمقارنة مع القانون السابق.

الدراسة الخامسة: بوهالي فاطمة، نعمامه مصطفى، دراسة مقارنة لمحتوى القانون 01/10 مع المعايير الدولية لإعداد تقرير مدقق حسابات، ورقة بحثية في الملتقى الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي الأغواط، 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق القانون 01/10 المنظم للمهنة وتناغمه مع المعايير الدولية لإعداد التقرير وكان الهدف من هذه الإصلاحات هو تقريب الممارسات المحلية إلى المعايير الدولية، وقام الباحثان هنا بدراسة مقارنة بين المتغيرين وتوصلا إلى الحوصلة التالي:

من خلال المقارنة بين ما احتواه القانون من نصوص فيما يخص تقرير مراجع الحسابات وما يقابلها من معايير دولية سواء ما تعلق بالمعايير الخاصة بالبيانات المالية أو المعايير الخاصة بتقرير المجالات المتخصصة أو المعايير الخاصة بتقرير الخدمات ذات الصلة تبين أن إعداد تقرير المراجعة في الجزائر بكل ما جاء به القانون يبقى بعيدا عن

المعايير الدولية خاصة في جوانبه التفصيلية وهو ما يدل على صعوبة تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقرير في البيئة الجزائرية.

الدراسة السادسة: زينب حجاج، تأثير عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة على المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية والمحلية، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، 2012.

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تأثير عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة على المحاسبة والمراجعة، وقامت الباحثة بدراسة ميدانية مع عدد من المحاسبين والمراجعين. ومن أهم التوصيات المستخلصة هي:

على المنظمات والجمعيات المهنية الجزائرية القيام بالبحث عن وسائل جديدة لضبط أخلاقيات المهنة، فضلا عن تطوير وتعديل معايير المراجعة والمحاسبة الدولية المعمول بها حاليا، وذلك بشكل يقلل الخيارات الكثيرة التي تمكن المتلاعبين من استغلالها بشكل مخالف، وإنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المهنيين يلتزمون بأخلاقيات مهنتهم، كإنشاء وسائل تحدد المنافسة غير الشرعية بين المهنيين، وتحقيق العدل لتفادي توجهات بعضهم نحو السلوك الأخلاقي.

الدراسة السابعة: شريقي عمر، التأهيل العلمي والعملي لمراجعة الحسابات في بلدان المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب)، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى عرض تجارب كل من الجزائر وتونس والمغرب في ميدان تكوين المراجعين وموقع الجزائر من هذه البلدان في هذا المجال، واعتمد الباحث في هذه الدراسة على أسلوب المقارنة بين هذه الدول من خلال التشريعات المنظمة من طرف السلطة الوصية.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج نذكر منها:

- تتفق تونس والمغرب بالنسبة لمذكرة نهاية التكوين ومناقشتها علنيا أمام لجنة مناقشة مكونة من أساتذة أكاديميين متخصصين وخبراء محاسبين، وهذا ما لا نجده في الجزائر ويعتبر من أوجه القصور التي يجب معالجتها.

- سمح المشرع الجزائري لحملة العديد من الشهادات الجامعية وحتى غير الجامعية بممارسة مهنة محاسبة الحسابات في الجزائر دون أي تكوين متخصص وأي امتحان نهائي بل تمارس المهنة من خلال الاعتماد الذي يمنح باستيفاء المترشح لخبرة مهنية فقط وفي بعض الحالات للتدريب المهني، على الرغم من أن الهدف من هذه المهنة ذو أهمية كبيرة بالنسبة للاقتصاد الوطني وهو المصادقة على الحسابات السنوية للشركات والهيئات المعنية بالمراجعة القانونية.

الدراسة الثامنة: غوالي محمد البشير، مهنة المراجعة القانونية بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، 2011.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مسؤولية مراجع الحسابات عند اكتشاف التصرفات الغير قانونية في ظل بذله للعناية المهنية اللازمة ومن ثم معرفة العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة، قام الباحث بدراسة ميدانية استبائية وتم توزيع على مجموعة من مراجعي الحسابات والمستفيدين من خدمة المراجعة. من بين النتائج المتحصل عليها الأسمى للمراجعة هو إضفاء المصداقية للقوائم المالية وإبداء الرأي الفني المحايد.

وبسبب تزايد الطلب على خدمات المراجعة وذلك بسبب الإفلاس المذكور لكبار الشركات العالمية وأيضا التلاعبات الحاصلة، والتي انعكس صداها على المجتمع الذي أصبح ينظر للمراجع على أنه مقصر في عمله ما لم يتم باكتشاف كل حالات الغش والتصرفات غير القانونية، وأن من بين أهم المؤثرات على جودة خدمات المراجعة هي الأتعاب وعدم احترام القوانين المنظمة للمهنة.

الدراسة التاسعة: محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين باليمن، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة، جامعة صنعاء، 2010.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة وتعزيز موثوقيتها واستقلالها ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبيان على المحاسبين القانونيين في اليمن.

وتوصلت الدراسة إلى أن كل من التأهيل العلمي والخبرة المهنية العملية وإلمام مراجع الحسابات لمعايير المراجعة المتعارف عليها من المؤثرات الهامة في جودة عملية المراجعة، وأن تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته تجعله أكثر حرصا على توظيف مراجعين ذوي كفاءة وخبرة عالية مما يؤثر إيجابا على جودة المراجعة، كما أظهرت الدراسة أن العوامل الخاصة بإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، ومدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للزبون محل المراجعة تؤثر إيجابا على الجودة، مما يستدعي ضرورة إجراء عملية تخطيط منظمة لكل عملية مراجعة مع تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز المهمة بما يتلاءم وطبيعة هذه المهمة.

الدراسة العاشرة: سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، عدد 02 المجلد 45، 2008.

هدفت الدراسة إلى المساعدة في فهم جودة عملية المراجعة وتقسيم مدى سلامة حجم منشأة المراجعة كما هدفت أيضا إلى إبراز دور جودة المراجعة في الكشف عن عمليات إدارة الأرباح في السوق المصري ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإجراء دراسة تطبيقية على عينة من مديري مكاتب المراجعة الخارجية وقوامها 74 مفردة وتم تجميع البيانات باستخدام أسلوب قائمة الاستقصاء.. ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة هي:

- وجود علاقة سلبية بين مدة خدمة المراجعة وجودتها وفسرها الباحث بأن مدة خدمة المراجعة تؤثر سلبيا على استقلال المراجع وتؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة.
- وجود علاقة إيجابية بين استقلال وموضوعية المراجعة وجودتها وفسرها الباحث هذه العلاقة بأن استقلال المراجع وموضوعيته تضمن نزاهته في اكتشاف أي تلاعب ترتكبه الإدارة بغرض التأثير على عدالة القوائم المالية مما يؤثر إيجابا على جودة المراجعة.

المطلب الثاني: خصوصيات الدراسة

هدفت دراستنا هذه لمعرفة أثر تطورات التشريعات المتعلقة بمهنة محاسبة الحسابات في الجزائر على جودة عملية المراجعة وقيمة هذه التطورات ومدى فاعليتها وتطبيقها في المنظومة الجزائرية، وقد ركزت الدراسة على الجانب الميداني من خلال دراسة استبائية في بيئة المراجعة الجزائرية من خلال توزيع استبيان عن أفراد العينة والممثلين في المهنيين والأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق بغية الوصول إلى نتائج يمكن أن تكون إضافة إلى نتائج الدراسات السابقة.

هذا وتميز هذه الدراسة عن سابقتها كونها تركز أساسا على دراسة التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة بالجزائر من خلال التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، ومدى تأثير هذه القوانين والتشريعات على جودة عمل المراجعين المهنيين، وهذا ما لم تتناوله جل الدراسات السابقة التي ركزت مثلا على المشاكل التي تعاني منها مهنة محاسبة الحسابات في بيئة العمل، وهناك من ركز على الهدف الأساسي للمراجعة ألا وهو الكشف عن التلاعبات والأخطاء كهدف تقليدي للمراجعة، وهناك من تناولها من خلال علاقتها بالتغيرات الحاصلة في المجال المحاسبي باعتماد النظام المحاسبي المالي، ومدى ملائمتها مع الموضوع محل الدراسة، وهناك دراسة مقارنة بين دول المغرب العربي (الجزائر، تونس، المغرب) لكنها ركزت على الجانب التكويني لمحافظ الحسابات وكيفية التحصل على الاعتماد في حين أهملت كل الجوانب الأخرى الخاصة بالمهنة، وهناك دراسة أخرى أثبتت بأنه لا توجد فروقات ما بين القانون 08/91 و 01/10 المتعلقين بمهنة المراجعة، في حين أن هناك تغيرا كبيرا بين القانون السابق والحالي.

خلاصة:

يتضح جليا من خلال النقاط التي تطرقنا إليها بأن الحاجة إلى وجود المراجعة كانت نتيجة التغيرات التي شهدتها البيئة الاقتصادية لاسيما كبر حجم المؤسسات وتشعب العلاقات الاقتصادية وفصل الملكية عن الإدارة والتسيير.

هذا وقد اتضح لنا بأن للمراجعة دور هام في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات من خلال عملية التدقيق والفحص، وكذا نظرا للمعلومات التي والخدمات التي تقدمها العملية لمستخدمي تقارير المراجعة من خلال اتخاذ القرارات.

ونظرا لأن المراجعة تعمل وفقا لأطر وأسس علمية فإنها تركز بالأساس على عدة مبادئ وفروض تحكم متطلباتها النظرية بالإضافة إلى معايير توطر إجراءاتها العملية.

وبعد دراسة التطورات التشريعية لمهنة محاسبة الحسابات في الجزائر من خلال القوانين والقرارات والمراسيم، واستقراء الدراسات السابقة، تبين لنا بأن هناك جهدا مبذولا نحو إصلاح متطلبات الممارسة المهنية وفقا للمتغيرات الداخلية والمعطيات الدولية من خلال تطور التشريعات والقوانين.

ويبقى تأثير هذه الإصلاحات على جودة المهنة مرتبطة بالممارسة الفعلية في بيئة المراجعة الجزائرية، وهذا ما سنحاول معرفته خلال دراستنا الميدانية في الفصل الموالي.

تمهيد:

لقد تبين من خلال الفصل السابق بأن محافظة الحسابات في الجزائر قد مرت بعدد المراحل، وقد تميزت كل مرحلة بخصائصها ومميزاتها، وفقا لمقتضيات تلك المرحلة، ولمعرفة مدى تأثير تلك المراحل والتغيرات على جودة عملية المراجعة، سنحاول في هذا الفصل القيام بدراسة ميدانية في بيئة المراجعة الجزائرية من خلال التقرب من المجتمع المالي المرتبط بمهنة محافظة الحسابات وخاصة منهم المهنيين الممارسين، والأكاديميين المختصين، من خلال دراسة استبائية، تحوي مدى تأثيرات هذه التطورات على المهنة.

هذا وسنحاول من خلال الدراسة الميدانية تدارك أي نقص قد يلحق بالموضوع خاصة في ظل النقص الفادح في الدراسات الميدانية التي تطرقت لعلاقة التطورات بالجودة.

ولإلمام أكثر بالدراسة الميدانية قسمنا هذا الفصل إلى:

- الطريقة والأدوات
- النتائج والمناقشة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

من خلال هذا المبحث سنحاول التعريف بالطريقة المنتهجة في هذه الدراسة ألا وهي الاستبيان وأيضا معرفة المراحل التي سنقوم بها من خلال إعداد الاستبيان وطريقة توزيعه وأيضا التعرّيج على العينة المدروسة وفي الأخير الصعوبات التي واجهتنا.

المطلب الأول: اختيار وإعداد الاستبيان

سننتقل في هذا المطلب إلى أسباب اختيار طريقة الاستبيان وكيفية إعدادها بما يتماشى والإشكالية المطروحة في هذه الدراسة.

الفرع الأول: اختيار طريقة الاستبيان

لقد كان لاختيار هذه الطريقة حتمية تفرضها صيغة الإشكالية محل الدراسة، إضافة إلى وجود مميزات في هذه الطريقة ساعدتنا وبشكل كبير ونذكر منها:

- سهولة الحصول على المعلومات من عدد كبير من الأفراد المتباعدين جغرافيا وبأقصر وقت ممكن.
- طريقة الاستبيان تكون أكثر موضوعية من خلال إجابات المعنيين الذين لا يحمل الاستبيان أي معلومات شخصية عنهم كالاسم مما يحفظه على إعطاء معلومات موثوقة وصحيحة.
- أخذ الوقت الكافي للمستجيب في التفكير في الأسئلة مما يقلل الضغط عليه ويدفعه إلى التدقيق في معلوماته.

كل هذا كان من جهة ومن جهة أخرى كان علينا الأخذ بهذه الطريقة لكي تكون النتائج المراد الوصول إليها أكثر دقة وشمولية من خلال إشكالية بحثنا ، وفي هذه الحالة ولكي يكون هناك إلمام أكبر بالمعلومات قمنا بجمع آراء أفراد العينة من خلال هذا الاستبيان.

الفرع الثاني: إعداد الاستبيان

لقد مرت عملية إعداد الاستبيان بعدة مراحل وخطوات، بدء بعملية بنائه وتحكيمة وصولا إلى توزيعه والعينة المستهدفة، إضافة إلى بعض الصعوبات التي واجهتنا خلال قيامنا بهذه الخطوة.

أولا: بناء الاستبيان:

وتركزت هذه الخطوة في وضع فرضيات رئيسية تكون موافقة للفرضيات المتعلقة بالدراسة، ويتم التفصيل في كل فرضية عن طريق فقرات فرعية تكون مرتبطة بالفرضية الأصل، هذا وقد تم تحديد تسعة أسئلة فرعية لكل فرضية رئيسية من الفرضيات الثلاث.

ثانيا: تحكيم واختبار الاستبيان

وتمثلت هذه العملية في اختيارنا لمجموعة من الأساتذة وأيضا بعض المهنيين، من داخل الولاية وخارجها، منهم من اتصلنا به مباشرة ومنهم من كان التواصل معه عن طريق بريده الإلكتروني، وكان هذا من أجل معرفة مدى صحة البيانات الموجودة في الاستبيان ومدى عموميتها وشمولها وإلمامها وتوافقها مع الإشكالية الرئيسية للموضوع.

هذا وقد تم الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات والتعديلات والتوصيات التي تقدم بها الأساتذة والمهنيون المحكمون من خلال إدخال التعديلات اللازمة والمطلوبة.

وبعد هذه الخطوة قمنا بصياغة الاستمارة النهائية استعدادا لتوزيعها، وهي المرحلة التي سنتحدث عنها في الخطوة الموالية.

ثالثا: توزيع الاستبيان

لقد تم توزيع الإستبيان عن طريق عدة قنوات وطرق نذكر أهمها في:

- الاتصال المباشر بالأكاديميين بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي.
- الاتصال المباشر بالمهنيين المتواجدين بمحيط ولاية الوادي عن طريق التواصل معهم في مكاتبتهم مباشرة.
- الاتصال بالأساتذة الجامعيين لاسيما المهتمين والمختصين بمجالي المحاسبة والتدقيق بعديد الجامعات الأخرى.
- عن طريق الانترنت وكان ذلك بواسطة البريد ومواقع التواصل.

رابعا: المكان والزمان

1. المكان:

تمثل الإطار المكاني للاستبيان في العديد من ولايات الوطن وذلك من أجل أن تكون دراستنا شاملة لبعض المناطق الأخرى كونها تمس بيئة المراجعة الجزائرية بشكل عام، ويمكننا ذكر بعض المناطق التي وزعنا فيها الإستبيان والمتمثلة في: (الوادي، ورقلة، بسكرة، غرداية، الأغواط، مستغانم، باتنة، معسكر، سكيكدة، قسنطينة، البليدة، الجزائر).

2. الزمان:

وهي الفترة التي تمت فيها الدراسة الميدانية فبدايتها كانت من تاريخ بداية توزيع استمارات الاستبيان وذلك منذ شهر مارس 2015 إلى غاية الأسبوع الثاني من شهر ماي، وفي هذه الفترة كانت عملية التوزيع والجمع تسير بالموازاة.

خامسا: عينة الدراسة

شملت عينة الدراسة طرفين أساسيين:

- المهنيون (محافظو الحسابات).
- الأكاديميون (أساتذة جامعيون متخصصون ومهتمون بالحاسبة والتدقيق).

سادسا: الصعوبات

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة للاستقصاء وجمع آراء وإجابات أفراد العينة، إلا أن عملية التوزيع والجمع لم تسلم من بعض المشاكل والصعوبات، أهمها:

- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة المستهدفين، رغم الإلحاح والتساؤل المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم.
- انتشار أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة عن موقع تواجدها، الأمر الذي حال دون قيامنا بتقديم التوضيحات اللازمة في حالة عدم فهم بعض النقاط.
- عدم وجود عناوين بريدية إلكترونية لبعض أفراد العينة.
- عدم الرد في كثير من الأحيان وخاصة لأفراد العينة المتعامل معهم عبر الانترنت.
- عدم استرجاع عديد الاستمارات الموزعة.
- عدم الجدية في بعض الإجابات المقدمة.

وبعد التطرق إلى سبب اختيار الإستهبيان وطريقة إعدادده وتحكيمه وتوزيعه وكذا الصعوبات التي واجهتنا خلال كل المراحل السابقة، يمكننا بيان عدد الإستهبيانات من إعدادها إلى مرحلة اعتمادها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): يوضح تفصيلات استمارات الاستبيان الموزعة

النسبة %	العدد	البيان
100	75	عدد الاستبيانات الموزعة
10.29	21	عدد الاستبيانات المفقودة أو غير المسترجعة
02.57	11	عدد الاستبيانات الملغاة
87.14	43	عدد الاستبيانات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على خطوات العمل

المطلب الثاني: منهجية وأدوات الدراسة

من خلال هذا المطلب سنبرز محتويات الاستبيان من خلال فرضياته الأساسية وأيضاً الفرعية (الفقرات) وأيضاً سنوضح طريقة تشفيرنا (ترميزنا) للبيانات.

الفرع الأول: هيكل الاستبيان

قسمنا استمارة الاستبيان إلى جزئين أساسيين، حيث خصص الجزء الأول للمجيب على الاستبيان ومعلوماته الشخصية من خلال (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة، المهنة) أما الجزء الثاني فقد خصص للفرضيات المطروحة والعناصر ذات العلاقة، وقد قسم بدوره إلى ثلاث عناصر أساسية تمثلت في الفرضيات الأساسية والتي تحوي بدورها على عدة فقرات فرعية: الفرضية الأولى: تأهيل وتكوين المراجع الخارجي وعلاقتها بالمنظمات المهنية. الفرضية الثانية: مسؤوليات المراجع الخارجي واحترام محتوى معايير التقرير. الفرضية الثالثة: قواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة وكفاءة مكاتب المراجعة.

الفرع الثاني: ترميز (تشفير) معطيات الاستبيان

وقد كانت عملية الترميز كالتالي:

أولاً: الجنس

- ذكر (1)
- أنثى (2)

ثانياً: العمر

- أقل من 25 سنة (1)
- بين 25 و 35 سنة (2)
- بين 35 و 50 سنة (3)

- أكثر من 50 سنة (4)

ثالثا: المؤهل العلمي

- ليسانس (1)
- ماجستير (2)
- دكتوراه (3)
- شهادة أخرى (4)

رابعا: الخبرة

- أقل من 5 سنوات (1)
- من 5 إلى 10 سنوات (2)
- من 10 إلى 15 سنة (3)
- أكثر من 15 سنة (4)

خامسا: المهنة

- مهني (1)
- أكاديمي (2)

أما فيما يخص الأجزاء الثلاثة الأخرى وهي الفرضيات فكانت كالتالي:

- الفرضية الأساسية الأولى عبارة عن الرمز (A) والأسئلة الخاصة بها كانت بالأرقام من 1 إلى 09، وهو عدد العبارات الموجودة في هذه الفرضية الأساسية.
 - الفرضية الأساسية الثانية عبارة عن الرمز (B) والأسئلة الخاصة بها كانت بالأرقام من 1 إلى 09، وهو عدد العبارات الموجودة في هذه الفرضية الأساسية.
 - الفرضية الأساسية الثالثة عبارة عن الرمز (C) والأسئلة الخاصة بها كانت بالأرقام من 1 إلى 09، وهو عدد العبارات الموجودة في هذه الفرضية الأساسية.
- ومن هنا يكون لدينا في هذا الاستبيان 3 فرضيات أساسية تضم (27) فقرة.

الفرع الثالث: أدوات وأسلوب الدراسة

أولاً: أدوات الدراسة

بعد ما أتمنا عملية تحصيل استمارات الاستبيان الصالحة للدراسة، تم الاعتماد على برنامج (Excel 2010) الذي استعملناه في إدخال معلومات الاستبيان التي قمنا بتشفيرها (ترميزها) سلفاً لجعل العملية أسهل، ومن ثم حولناها إلى البرنامج المستخدم في هذه الدراسة والذي يسمى ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم (Statistique Package For Social Science) والذي يرمز له بـ (SPSS) الإصدار 19.

ثانياً: أسلوب الدراسة

انتهجنا في تحليلنا الأسلوب الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية ومن ثم تحديد إجابات أفراد العينة على حسب الفرضية المطروحة، كما تم حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة اتجاهات وميول آراء أفراد العينة حول كل الأسئلة المطروحة وكذا الانحراف المعياري. كما استخدمنا في تحليلنا لعبارات الاستبيان اختبار (تي للطالب) واسمه الشائع (اختبار ستيودنت)، أو ما يعرف أيضاً بـ (T-test) وذلك بغرض تعميم الدراسة على المجتمع، وقمنا بوضع فرضيتين وهما:

الفرضية الصفرية:

H_0 : تأكيد ما جاء في الفرضية المقدمة.

الفرضية البديلة:

H_1 : نفي الفرضية المقدمة.

ولمعرفة القرار أو الحكم المتعلق بكل فقرة فإننا نقارن مستوى المعنوية (Sig2-tailed) بعتبة المعنوية (هامش الخطأ) والتي تساوي 0.05 وهنا نكون أمام حالتين:

الحالة الأولى:

إذا كان (Sig2-tailed) $< 0,05$ فإننا نقبل H_0 ونرفض H_1 .

الحالة الثانية:

إذا كان (Sig2-tailed) $> 0,05$ فإننا نرفض H_0 ونقبل H_1 .

وللإشارة استعملنا مقياس ليكارت الخماسي في الترميز حول إجابات أفراد العينة عن الأسئلة والجدول التالي يوضح هذا المقياس:

الجدول رقم (03): يوضح عملية ترميز خيارات الإجابة

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالب بناء على جدول ليكارت الخماسي

وللحكم على إجابة أفراد العينة استعملنا المجالات التالية والتي تعتبر أدق من غيرها، والجدول التالي يوضح طريقة الاختيار.

الجدول رقم (04): يوضح طريقة اختيار الإجابات

الاجابة	المتوسط (المجال)
موافق بشدة	] 1.80 -1.00]
موافق	] 2.60 -1.80]
محايد	] 3.40 -2.60]
غير موافق	] 4.20 -3.40]
غير موافق بشدة	] 5.00 -4.20]

المصدر: من إعداد الطالب بناء على خطوات العمل

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

من خلال هذا المبحث سنقوم بالتطرق للنتائج المتحصل عليها وتحليلها سواء لخصائص العينة أو للمتوسطات الحسابية التي ومن خلالها سنحاول الوصول إلى الهدف المنشود من هذه الدراسة وقبل كل هذا سنتعرف على مدى صحة وثبات الاستبيان من خلال معامل ألفا كرونباخ.

المطلب الأول: صحة وثبات الاستبيان

لقد تم الإعتماد في صحة وثبات الاستبيان على طريقة ألفا كرونباخ.

• طريقة ألفا- كرونباخ (Cronbach- Alpha):

وقد تمّ اختبار ثبات محاور الاستبيان الخاصة بهذه الدراسة باستخدام مقياس ألفا كرونباخ (Cronbach- Alpha)، الذي يُحدّد مدى ثبات الظاهرة المدروسة وفقاً لما يلي:

- يُعدّ ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفاً إذا كانت النتيجة أقل من 60%.
- يُعدّ ثبات الظاهرة المدروسة مقبولاً إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و 70%.
- يُعدّ ثبات الظاهرة المدروسة جيداً إذا كانت النتيجة محصورة بين 70% و 80%.
- يُعدّ ثبات الظاهرة المدروسة ممتازاً إذا كانت النتيجة أكبر من 80%.

وكانت نتائج اختبار الثبات وفقاً للجدول التالي:

الجدول رقم (05): يوضح نسبة صحة وثبات الاستبيان

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
27	0.78

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج برنامج SPSS.

من خلال النتيجة المتحصل عليها (78 %)، فإننا نستطيع القول بأن نسبة ثبات الظاهرة المدروسة تعدّ جيدة، حسب مقياس ألفا كرونباخ.

المطلب الثاني: النتائج المتعلقة بالإجابات المتحصل عليها

الفرع الأول: تحليل نتائج عينة الدراسة

سنقوم من خلال هذا العنصر باستعراض أهم مميزات العينة المدروسة.

أولاً: الجنس

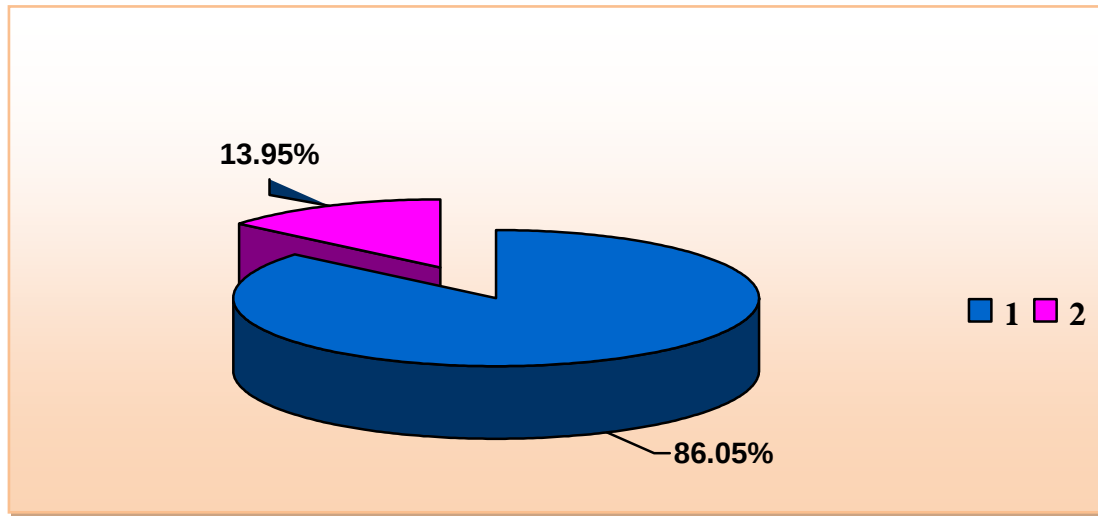
الجدول رقم (06): يوضح تنوع العينة حسب الجنس

الجنس	ذكر (1)	أنثى (2)	المجموع
التكرارات	37	06	43
النسبة %	86.05	13.95	100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

وسنحاول توضيح ما جاء في الجدول السابق بالدوائر النسبية كما يلي:

الشكل رقم (02): يوضح تنوع العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الجدول رقم 06

نلاحظ من خلال هذه النتائج أن معظم عينة الدراسة ذكور وذلك بنسبة 86.05 % أما الإناث فكانت نسبتهم 13.95 %.

ثانيا: العمر

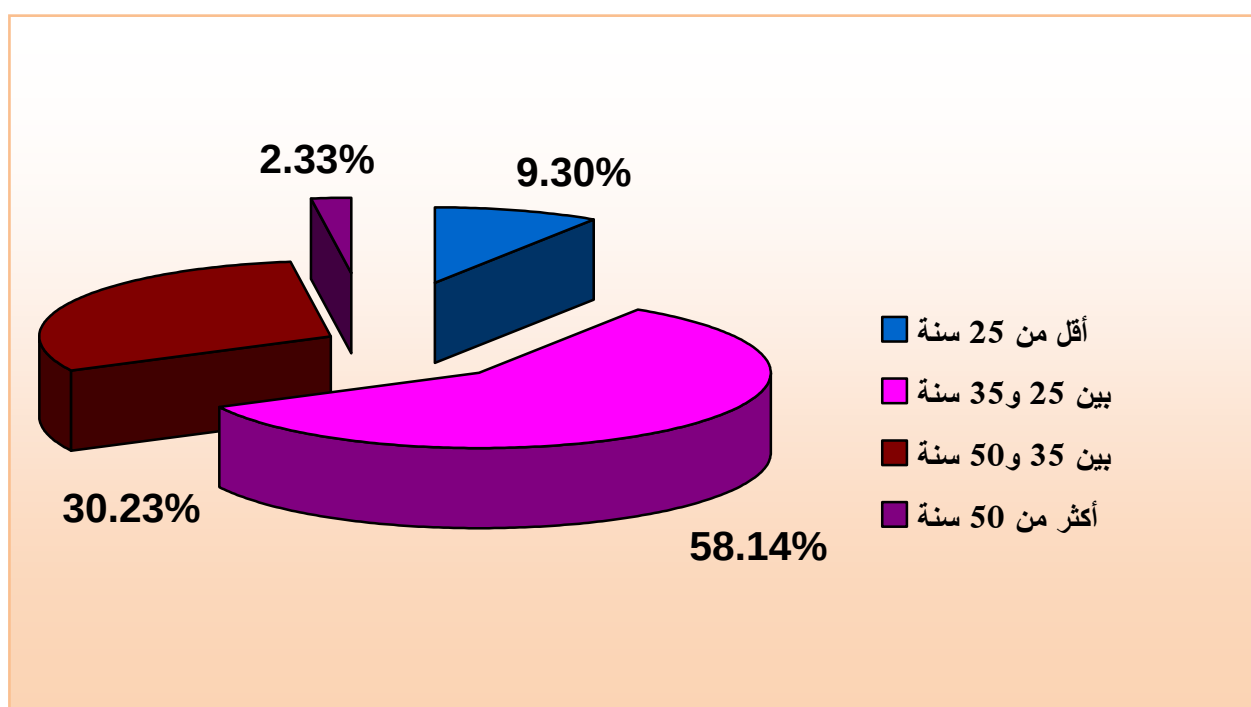
الجدول رقم (07): يوضح تنوع العينة حسب العمر

العمر	أقل من 25 سنة	بين 25 و 35 سنة	بين 35 و 50 سنة	أكثر من 50 سنة	المجموع
التكرار	04	25	13	01	43
النسبة %	9,3	58,14	30,23	2,33	100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

وسنحاول توضيح ما جاء في الجدول السابق بالدوائر النسبية

الشكل رقم (03): يوضح تنوع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الجدول رقم 07

نلاحظ أن أكثر من نصف العينة تتراوح أعمارهم ما بين 25 و 35 سنة وذلك بما نسبته 58,14 %، وتليها الفئة التي تتراوح أعمارهم ما بين 35 و 50 سنة بنسبة تقدر بـ: 30,23 %، فيما كانت نسبة الفئة الأقل من 25 تقدر بـ 9.30 %.

ثالثا: المؤهل العلمي

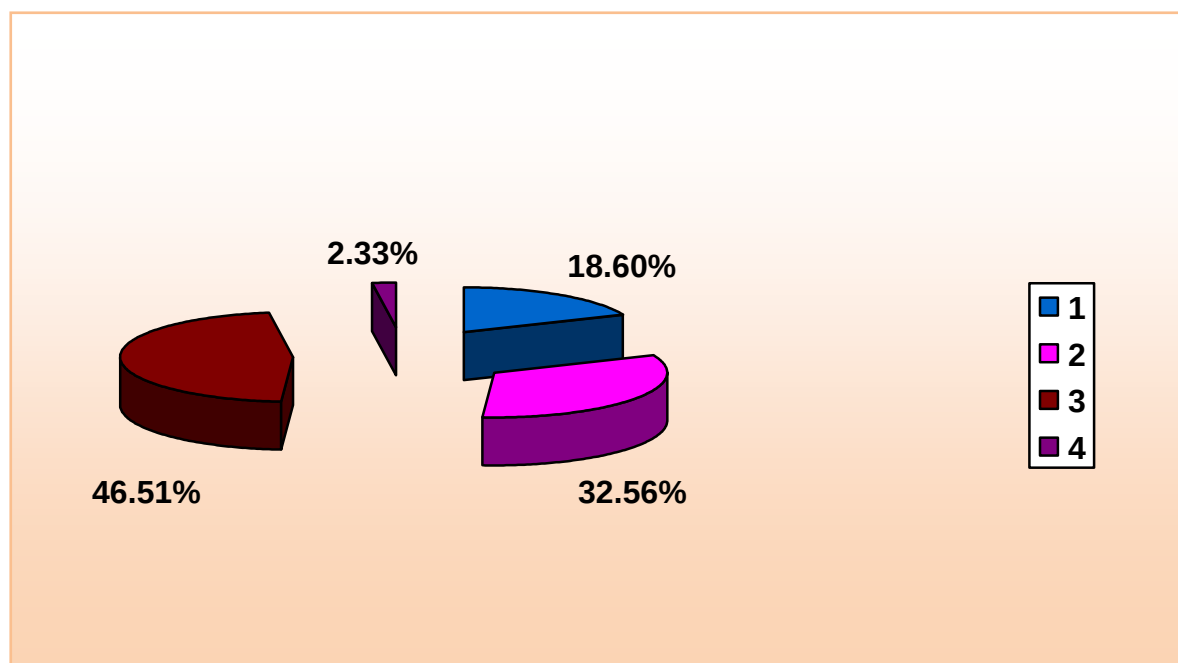
الجدول رقم (08): يوضح تنوع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي (الشهادة)	ليسانس (1)	ماجستير (2)	دكتوراه (3)	شهادات أخرى (4)	المجموع
التكرار	08	14	20	01	43
النسبة %	18,60	32,56	46,51	2,33	100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

وسنحاول توضيح ما جاء في الجدول السابق بالدوائر النسبية

الشكل رقم (04): يوضح تنوع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الجدول رقم 08

نلاحظ أن معظم عينة الدراسة من حاملي الشهادات الجامعية وخاصة الدكتوراه وذلك بنسبة تقارب النصف 46.51% وهذا ما ينعكس بالإيجاب على الدراسة (يزيد في دقة المعلومات)، تليها فئة الماجستير فالليسانس، أما الفئة الأخرى والتي تتمثل في شهادات أخرى فكانت نسبتها 2.33% وهذا ما يزيد في دقة الدراسة.

رابعاً: الخبرة

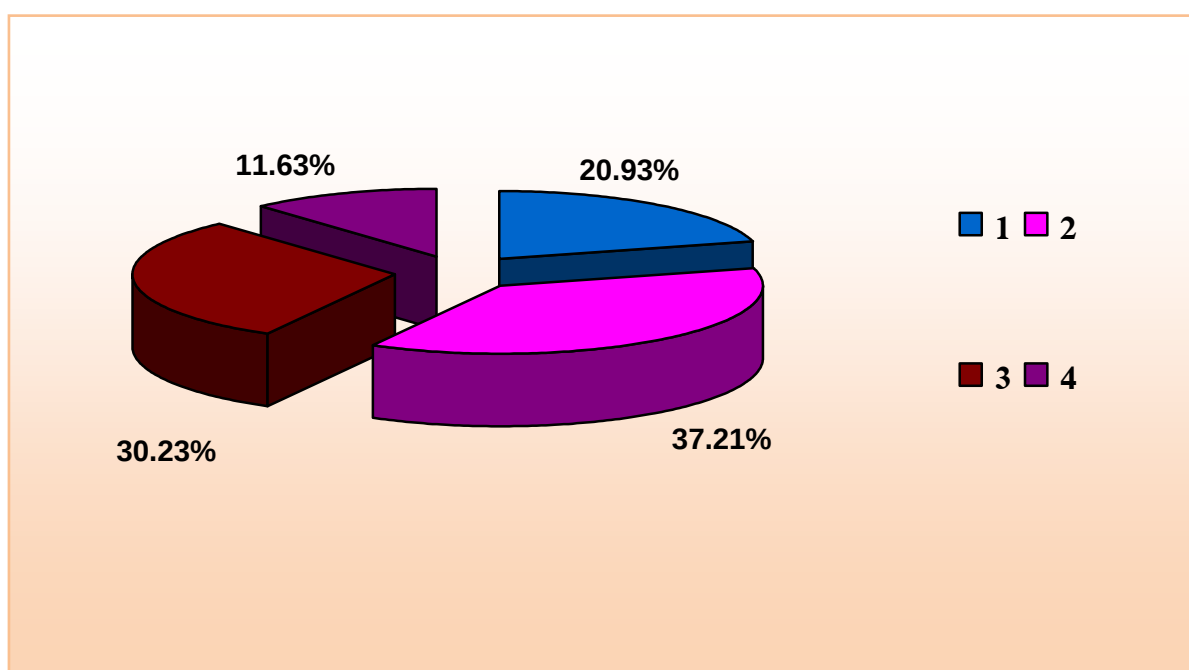
الجدول رقم (09): يوضح تنوع العينة حسب الخبرة

الخبرة	أقل من 5 سنوات (1)	من 5 إلى 10 سنوات (2)	من 10 إلى 15 سنة (3)	أكثر من 15 سنة (4)	المجموع
التكرار	09	16	13	05	43
النسبة %	20.93	37.21	30.23	11.63	100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

وسنحاول توضيح ما جاء في الجدول السابق بالدوائر النسبية

الشكل رقم (05): يوضح تنوع العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الجدول رقم 09

نلاحظ أن أغلب عينة الدراسة ذوي الخبرة بما يفوق الخمس سنوات وما يقل عن 15 سنة وذلك بنسبة قاربت 68 %، حيث بلغ حجم العينة ذوو الخبرة ما بين 5 و 10 سنوات ما نسبته 37,21 % وبلغت العينة ما بين 10 و 15 سنة نسبة 30,23 %.

خامسا: المهنة

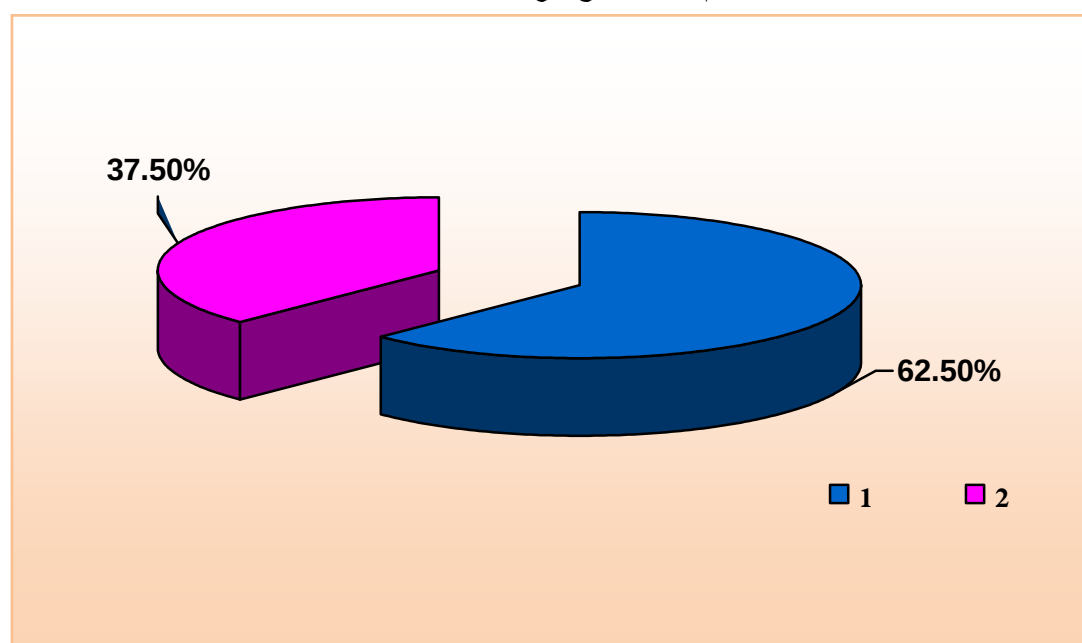
الجدول رقم (10): يوضح تنوع العينة حسب المهنة

المهنة	مهنين (1)	أكاديميين (2)	المجموع
التكرار	28	15	43
النسبة %	62.50	37.50	100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

وسنحاول توضيح ما جاء في الجدول السابق بالدوائر النسبية

الشكل رقم (06): يوضح تنوع العينة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الجدول رقم 10

نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة متباعدة نسبيا، وقد تم التركيز على ممارسي المهنة بنسبة أكبر من الأكاديميين الذين مثلوا 37,50 %، في حين أن نصيب المهنيين كان ما نسبته 62,50 %.

الفرع الثاني: تحليل نتائج الفرضيات الفرعية
أولاً: عن طريق الوسط الحسابي والانحراف المعياري

وسيتم عرض الفرضيات الفرعية (الفقرات) والنتائج المتحصل عليها في الجداول الموالية:

الجدول رقم (11): نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى (A).

الرقم	الفقرة	مؤشرات إحصائية		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإجابة
1	التأهيل العلمي المتخصص في المراجعة يزيد من جودتها.	1.93	0.552	موافق
2	إقامة ندوات ومؤتمرات من طرف المنظمة المهنية يساهم في تطوير أداء المهنيين.	1.98	0.597	موافق
3	وضع برنامج للمساءلة ومراقبة الجودة يؤدي إلى الرقي بمستوى جودة الأداء المهني.	1.28	0.504	موافق بشدة
4	إدخال فترة التكوين (سنتين) لشروط الدخول في المهنة تُسهم في رفع الكفاءة المهنية.	1.88	0.586	موافق
5	إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة يساهم في تحسين واقع ممارسة المهنة.	1.88	0.793	موافق
6	الإنتماء للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تساهم في تفعيل دور المراجع.	2.86	0.351	محايد
7	استقلالية المنظمات المهنية تساهم في استقلالية المراجع.	1.51	0.668	موافق
8	وضع برامج تكوينية بصفة دورية تساعد في التطبيق السريع لمعايير التدقيق الدولية.	2.02	0.344	موافق
9	تحكم الدولة على المنظمات المهنية في الجزائر يُسهم في استقلالية المهنة.	4.81	0.500	غير موافق بشدة
	المجموع	2.24	1.141	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS.

تشير بيانات الجدول رقم (11) وفقا لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

1. من خلال الفقرة الأولى نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 1.93 وانحراف معياري قيمته 0.552، الأمر الذي يؤكد بأن للتأهيل العلمي المتخصص تأثير كبير على مخرجات عملية المراجعة وجودتها.
2. من خلال الفقرة الثانية نرى بأن آراء عينة الدراسة اتجهت بشكل كبير إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.98 وانحراف معياري قيمته 0.597، مما يؤكد بأن إقامة الندوات والمؤتمرات تُسهم في رفع كفاءة المهنيين.
3. من خلال الفقرة الثالثة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.28 وانحراف معياري قيمته 0.504، مما يؤكد بأن وضع برنامج للمساءلة ومراقبة الجودة يؤدي إلى الرقي بمستوى جودة الأداء المهني من خلال محاربة التلاعبات ووضع نظام رقابي مكثف ولجان متخصصة.
4. من خلال الفقرة الرابعة نلاحظ بأن آراء عينة الدراسة اتجهت نحو الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.88 وانحراف معياري قيمته 0.586، مما يثبت بأن أفراد عينة الدراسة يرون بأن فترة التكوين والمقدرة بسنتين، كشرط للدخول للمهنة والحصول على الاعتماد، تُسهم وبشكل كبير في رفع الكفاءة المهنية مما يُسهم أيضا في جودة مخرجات عمل المراجع، لأن فترة التربص تعتبر بمثابة خبرة مهنية يتحصل عليها المترشح وهذا ما كان غائبا في القانون 91-08، الذي تم إلغاؤه بموجب القانون 10-01.
5. من خلال الفقرة الخامسة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 1.88 وانحراف معياري قيمته 0.793، مما يوضح لنا أهمية تفعيل المجلس الوطني للمحاسبة لمساهمته في تحسين واقع ممارسة المهنة.
6. من خلال الفقرة السادسة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى محايد بمتوسط حسابي قدره 2.86 وانحراف معياري قيمته 0.351، والذي يعطينا فكرة بأن أفراد العينة ليس لديهم المعلومات الكافية عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والدور الذي تلعبه في المساهمة في استقلالية المراجع من جهة وجودة المراجعة من جهة أخرى.
7. من خلال الفقرة السابعة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 1.51 وانحراف معياري قيمته 0.668، مما يبين أهمية عنصر الاستقلالية سواء كان عن المنظمات المهنية

أو المراجع في حد ذاته، فاستقلالية المنظمات المهنية وتحكمها وتسييرها المباشر للمهنة يعود بالنفع عن استقلالية المراجع.

8. من خلال الفقرة الثامنة نلاحظ بأن أفراد عينة الدراسة اتضحت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 2.02 وانحراف معياري قيمته 0.344، مما يؤكد أن البرامج التكوينية المعدة بصفة دورية تساعد في التطبيق السريع لمعايير التدقيق الدولية وذلك بحكم التجمعات وتبادل الأفكار والآراء سواء كانت المحلية أو الدولية من خلال هذه البرامج كالملتقيات والندوات.

9. من خلال الفقرة التاسعة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى غير موافق بشدة وبمتوسط حسابي قدره 4.81 وانحراف معياري قيمته 0.500، وهو ما يؤكد لنا السؤال السابق الخاص باستقلالية المهنة ومساهمتها في جودة المراجعة لأن تحكم الدولة يؤثر بالسلب وهذا ما هو ملاحظ من اجابات عينة الدراسة.

وبعد قيامنا بتحليل نتائج الجدول من خلال كل فقرة على حدا نقوم الآن بالتعليق عن الفرضية الأساسية وبشكل عام وذلك حسب آراء أفراد عينة الدراسة من خلال المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذه الفرضية وجاء المتوسط الحسابي بقيمة 2.24، أي موافق.

ومن هنا نستطيع تعميم هذه الفرضية بالقبول على أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم (12): نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية (B).

الرقم	الفقرة	مؤشرات إحصائية		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإجابة
1	مضاعفة العقوبات في التشريع الحالي تُسهم في ضبط أخلاقيات المهنة.	1.65	0.686	موافق بشدة
2	رفع الغرامة المالية للمخالفين الخاص بالمسؤولية الجزائية تساهم في جودة عملية المراجعة.	1.49	0.668	موافق بشدة
3	يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأيه حول عمليات التسيير والإدارة في المؤسسة.	4.79	0.600	غير موافق بشدة
4	اعتماد محتوى التقارير الجديدة (المستحدثة) تتطابق مع معايير المراجعة الدولية.	1.40	0.495	موافق بشدة
5	إلزام المراجعين باعتماد هذه التقارير تُساهم في توحيد العمل وشكل التقرير	1.40	0.583	موافق بشدة
6	وجود هذه التقارير وتطبيقها من طرف المراجعين يُسهم في جودة عملية المراجعة.	1.74	0.621	موافق بشدة
7	التحقق من مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية، وإن وجدت شكوك حول ذلك يتوجب عليه الإفصاح عنها في تقريره.	2.05	0.653	موافق
8	يتأكد مراجع الحسابات عادة من أنه تم الإفصاح عن الأسباب التي أدت للتغيير في السياسات المحاسبية.	2.02	0.707	موافق
9	وجوب التحقق من القيام بعملية رفع أو خفض رأس المال، وفي حالة عدم وجود ذلك يتوجب عليه التصريح في تقريره.	2.19	0.588	موافق
	المجموع	2.08	1.175	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS.

تشير بيانات الجدول رقم (12) وفقاً لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

1. من خلال الفقرة الأولى نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط

حسابي قدره 1.65 وانحراف معياري قيمته 0.686، مما يبين أهمية وإلزامية مضاعفة العقوبات لأن

ومن خلالها تجعل المراجعين دائماً في حرص دائم للابتعاد عن التلاعبات والأخطاء سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة وهذا الذي يجعل منها تساهم في ضبط أخلاقيات المهنة.

2. من خلال الفقرة الثانية نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.49 وانحراف معياري قيمته 0.686، مما يجعل المخالفين للقانون حذرين أكثر ومن ثم تجنب التلاعبات والعمل بجِد للوصول لمخرجات ذات جودة.

3. من خلال الفقرة الثالثة نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى غير موافق بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.79 وانحراف معياري قيمته 0.600، مما يثبت لنا بأن على قيام المراجع بإبداء رأيه في عمليات التسيير والإدارة في المؤسسة ليست من مهامه ولا من صلاحياته ولا يمكن بأي حال من الأحوال التدخل في هذا الشأن.

4. من خلال الفقرة الرابعة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.40 وانحراف معياري قيمته 0.495، مما يؤكد لنا بأن اعتماد التقارير الجديدة تتطابق مع معايير المراجعة الدولية وستضيف أكثر مصداقية ووضوح للقوائم المالية من خلال التعديلات الواضحة في محتوى هذه التقارير.

5. من خلال الفقرة الخامسة نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 1.40 وانحراف معياري قيمته 0.583، مما يوضح بأن إلزام المراجعين باعتماد هذه التقارير تساهم في توحيد العمل الذي بدوره يساهم في إعطاء صبغة موحدة ومتفق عليها للتقرير مع جميع المراجعين الذي ومن المؤكد سيعود بالنفع على جودة التقرير.

6. من خلال الفقرة السادسة نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.74 وانحراف معياري قيمته 0.621، وهذا ما تؤكد الفقتين السابقتين من خلال التأكيد بأن هذه التقارير متطابقة مع معايير المراجعة الدولية بالإضافة إلى توحيد شكلها وتطبيقها يؤدي إلى جودة عملية المراجعة.

7. من خلال الفقرة السابعة نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 2.05 وانحراف معياري قيمته 0.653، وهذا ما يثبت بأن التحقق من مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية والذي يعتبر من محتوى شكل التقارير، وفي حالة وجود شكوك حول ذلك يتوجب عليه الإفصاح عنها في تقريره.

8. من خلال الفقرة الثامنة نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 2.02 وانحراف معياري قيمته 0.707، وهذا ما يبين أن مراجع الحسابات عادة ما يقوم بالتأكد من أنه تم الإفصاح عن الأسباب التي أدت للتغيير في السياسات المحاسبية لأن من خلال هذا التغيير ستطراً عدة أمور في عمل المراجع.

9. من خلال الفقرة التاسعة نرى بأن أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره 2.19 وانحراف معياري قيمته 0.588، وهذا ما يبين وجوب التحقق من القيام بعملية رفع أو خفض رأس المال التي بدورها استحدثت في محتوى التقارير الجديدة، وفي حالة عدم وجود ذلك يتوجب عليه التصريح في تقريره.

وبعد قيامنا بتحليل نتائج الجدول من خلال كل فقرة على حدا نقوم الآن بالتعليق عن الفرضية الأساسية وبشكل عام وذلك حسب آراء أفراد عينة الدراسة من خلال المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذه الفرضية وجاء المتوسط الحسابي بقيمة 2.08، أي موافق.

ومن هنا نستطيع تعميم هذه الفرضية بالقبول على أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم (13): نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة (C).

الرقم	الفقرة	مؤشرات إحصائية		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإجابة
1	استحداث خلية الجودة سترفع من أداء مكاتب عمل المراجعة.	1.79	0.514	موافق بشدة
2	حصر عمل المراجع في عهدة قابلة للتجديد مرة واحدة في صالح المهنة.	1.93	0.669	موافق
3	لأتعاب المراجع تأثير هام على عملية اختيار المراجع الخارجي.	1.37	0.489	موافق بشدة
4	فتح المجال في تحديد الأتعاب بصفة تعاقدية ينعكس إيجاباً على نوعية الخدمة.	4.96	0.479	غير موافق بشدة
5	لا يلتزم المراجع بقواعد السلوك المهني بسبب تدني الأتعاب التي تدفع لهم.	1.56	0.502	موافق بشدة
6	لا يوجد تطبيق للعقوبات الرادعة في بيئة المراجعة.	1.95	0.688	موافق
7	جودة عمل المراجع أساس في اختياره.	1.37	0.536	موافق بشدة
8	وجوب الصدق والأمانة والاستقامة للمراجع أثناء أدائه لعمله.	1.26	0.441	موافق بشدة
9	عدد موظفي مكتب المراجعة وحجمه يُسهم في اختيار مكتب المراجعة.	1.88	0.586	موافق
	المجموع	2.00	1.190	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS.

تشير بيانات الجدول رقم (13) وفقاً لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

1. من خلال الفقرة الأولى نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.79 وانحراف معياري قيمته 0.514، مما يؤكد بأن استحداث خلية الجودة تجعل المراجعين تحت رقابة دائمة الأمر الذي يؤدي بهم إلى القيام بعملهم على أحسن وجه ومن ثم سترفع من أداء مكاتب عمل المراجعة.

2. من خلال الفقرة الثانية نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.93 وانحراف معياري قيمته 0.669، مما يوضح بأن حصر عمل المراجع في عهدة قابلة للتجديد مرة واحدة في صالح المهنة، وذلك للابتعاد عن كل ما له صلة بالصدقة أو توطيد العلاقات مع صاحب العمل الذي سيؤدي بشكل أو بآخر إلى التغاضي عن عدة أشياء التي تؤدي حتما إلى انخفاض جودة العمل.

3. من خلال الفقرة الثالثة نلاحظ بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.37 وانحراف معياري قيمته 0.489، مما يؤكد لنا بأن اختيار المراجع له علاقة كبيرة بالأتعاب خاصة في ظل ما هو معمول به حاليا من خلال صفة التعاقد التي تجعل العديد من الزبائن يعملون على البحث عن أقل سعر ولو كان المقابل أقل جودة.

4. من خلال الفقرة الرابعة نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى غير موافق بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.96 وانحراف معياري قيمته 0.479، والذي ينص على فتح المجال لأتعاب المراجع بصفة تعاقدية ينعكس إيجابا على نوعية الخدمة، وللإشارة بأن هذه النسبة الأعلى في كل الفرضيات الفرعية من خلال توافق معظم أفراد العينة على رأي واحد، فالملاحظ هنا بأن معظم أو بالأحرى كل أفراد عينة الدراسة رفضوا جملة وتفصيلا الجانب الإيجابي لهذه القضية مما يوضح لنا بأن فتح الأتعاب بصفة تعاقدية له تأثير سلبي كبير على جودة عمل المراجع من خلال تداعياتها منها التلاعب بالأسعار.

5. من خلال الفقرة الخامسة نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.56 وانحراف معياري قيمته 0.502، مما يوضح لنا بأن التزام المراجع بقواعد السلوك المهني له علاقة مباشرة بقيمة الأتعاب التي تدفع له، فعندما تكون قيمة الأتعاب مقبولة فذلك سيؤدي إلى رفع جودة العمل.

6. من خلال الفقرة السادسة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.65 وانحراف معياري قيمته 0.686، هذا يؤكد لنا تقصير الجهات المعنية بتطبيق العقوبات لردع المخالفين للقانون.

7. من خلال الفقرة السابعة نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.37 وانحراف معياري قيمته 0.536، والذي ينص على أن جودة عمل المراجع هي الأساس في اختياره.

8. من خلال الفقرة الثامنة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.26 وانحراف معياري قيمته 0.441، والذي ينص على وجوب الصدق والأمانة والاستقامة للمراجع أثناء أدائه لعمله.

9. من خلال الفقرة التاسعة نرى بأن آراء عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره 1.88 وانحراف معياري قيمته 0.586، مما يوضح لنا بأن اختيار مكتب المراجعة له علاقة كبيرة بعدد موظفي المكتب وحجمه.

وبعد قيامنا بتحليل نتائج الجدول من خلال كل فقرة على حدة نقوم الآن بالتعليق عن الفرضية الأساسية وبشكل عام وذلك حسب آراء أفراد عينة الدراسة من خلال المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذه الفرضية وجاء المتوسط الحسابي بقيمة 2.00، أي موافق.

ومن هنا نستطيع تعميم هذه الفرضية بالقبول على أفراد عينة الدراسة.

ثانياً: عن طريق اختبار ستودنت (T-test)

بعد ما قمنا بتحليل نتائج الفرضيات الفرعية عن طريق المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأفراد العينة نلجأ الآن إلى اختبار ستودنت من أجل التحقق من النتائج المتحصل عليها سابقاً وأيضاً بهدف تعميم الدراسة على المجتمع، سنقوم بعرض النتائج الإحصائية المتوصل إليها كما سيتم تفسير الفرضية الرئيسية بناءً على الفرضيات الفرعية المتعلقة بها.

وكما أشرنا في بداية هذا الفصل بأنه ولمعرفة القرار أو الحكم المتعلق بكل سؤال فإننا نقارن مستوى المعنوية (Sig2-tailed) بعتبة المعنوية (هامش الخطأ) والتي تساوي 0.05 وهنا نكون أمام حالتين:

الحالة الأولى:

إذا كان (Sig2-tailed) $< 0,05$ فإننا نقبل H_0 ونرفض H_1 أي أنه لا تأثير للفرضية عن جودة المراجعة.

الحالة الثانية:

إذا كان (Sig2-tailed) $> 0,05$ فإننا نرفض H_0 ونقبل H_1 أي أنه يوجد تأثير للفرضية عن جودة المراجعة.

الجدول رقم (14): نتائج اختبار (T-test) للفرضية الأولى (A).

الترتيب	البيان	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية	القرار
1	التأهيل العلمي المتخصص في المراجعة يزيد من جودتها.	-12.7116	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
2	إقامة ندوات ومؤتمرات من طرف المنظمة المهنية يسهم في تطوير أداء المهنيين.	-11.2366	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
3	وضع برنامج للمسائلة ومراقبة الجودة يؤدي إلى الرقي بمستوى جودة الأداء المهني.	-22.4091	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
4	إدخال فترة التكوين (سنتين) لشروط الدخول في المهنة تسهم في رفع الكفاءة المهنية.	-12.4931	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
5	إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة يساهم في تحسين واقع ممارسة المهنة.	-9.2295	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
6	الانتماء للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تساهم في تفعيل دور المراجع.	-2.6098	42	0.0125	نقبل الفرضية H1
7	استقلالية المنظمات المهنية تساهم في استقلالية المراجع.	-14.6096	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
8	وضع برامج تكوينية بصفة دورية تساعد في التطبيق السريع لمعايير التدقيق الدولية.	-18.6066	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
9	تحكم الدولة على المنظمات المهنية في الجزائر يسهم في استقلالية المهنة.	23.7766	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
	المجموع	-13.0964	42	0.0000	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS.

تشير بيانات الجدول رقم (14) وفقا لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

1- من خلال الفقرة الأولى نجد بأن قيمة T المحسوبة -12.7116 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي

هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على التأهيل العلمي المتخصص في المراجعة يزيد من جودتها.

2- من خلال الفقرة الثانية نجد بأن قيمة T المحسوبة -11.2366 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن إقامة الندوات والمؤتمرات تُسهم في تطوير أداء المهنيين.

3- من خلال الفقرة الثالثة نجد بأن قيمة T المحسوبة -22.4091 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن وضع برنامج للمساءلة ومراقبة الجودة يؤدي إلى الرقي بمستوى جودة الأداء المهني.

4- من خلال الفقرة الرابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة -12.4931 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن إدخال فترة التكوين (سنتين) لشروط الدخول في المهنة تُسهم في رفع الكفاءة المهنية.

5- من خلال الفقرة الخامسة نجد بأن قيمة T المحسوبة -9.2295 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة يساهم في تحسين واقع ممارسة المهنة.

6- من خلال الفقرة السادسة نجد بأن قيمة T المحسوبة -2.6098 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0125 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن الانتماء للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تساهم في تفعيل دور المراجع.

7- من خلال الفقرة السابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة -14.6096 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن استقلالية المنظمات المهنية تساهم في استقلالية المراجع.

8- من خلال الفقرة الثامنة نجد بأن قيمة T المحسوبة -14.6096 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص استقلالية المنظمات المهنية تساهم في استقلالية المراجع.

9- من خلال الفقرة التاسعة نجد بأن قيمة T المحسوبة 23.7766 والقيمة الاحتمالية 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تصبح بالشكل العكسي لها وذلك من خلال لتصبح عدم تحكم الدولة على المنظمات المهنية في الجزائر يُسهم في استقلالية المهنة.

الجدول رقم (15): نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثانية (B).

الترتيب	البيان	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية	القرار
1	مضاعفة العقوبات في التشريع الحالي تُسهم في ضبط أخلاقيات المهنة.	-12.8927	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
2	رفع الغرامة المالية للمخالفين الخاص بالمسؤولية الجزائية تساهم في جودة عملية المراجعة.	-14.8378	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
3	يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأيه حول عمليات التسيير والإدارة في المؤسسة.	19.5731	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
4	اعتماد محتوى التقارير الجديدة (المستحدثة) تتطابق مع معايير المراجعة الدولية.	-21.2698	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
5	إلزام المراجعين باعتماد هذه التقارير تُسهم في توحيد العمل وشكل التقرير	-18.0464	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
6	وجود هذه التقارير وتطبيقها من طرف المراجعين يُسهم في جودة عملية المراجعة.	-13.2652	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
7	التحقق من مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية، وإن وجدت شكوك حول ذلك يتوجب عليه الإفصاح عنها في تقريره.	-9.5755	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
8	يتأكد مراجع الحسابات عادة من أنه تم الإفصاح عن الأسباب التي أدت للتغيير في السياسات المحاسبية.	-9.0630	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
9	وجوب التحقق من القيام بعملية رفع أو خفض رأس المال، وفي حالة عدم وجود ذلك يتوجب عليه التصريح في تقريره.	-9.0803	42	0.0000	نقبل الفرضية H1
	المجموع	-15.4071	42	0.0000	نقبل الفرضية H1

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS.

تشير بيانات الجدول رقم (15) وفقاً لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

1- من خلال الفقرة الأولى نجد بأن قيمة T المحسوبة -12.8927 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي

هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن مضاعفة العقوبات في التشريع

الحالي تُسهم في ضبط أخلاقيات المهنة.

2- من خلال الفقرة الثانية نجد بأن قيمة T المحسوبة -14.8378 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن رفع الغرامة المالية للمخالفين الخاص بالمسؤولية الجزائية تساهم في جودة عملية المراجعة.

3- من خلال الفقرة الثالثة نجد بأن قيمة T المحسوبة 19.5731 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة لكن بشكلها العكسي لأن T المحسوبة كانت موجبة لتصبح كالتالي لا يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأيه حول عمليات التسيير والإدارة في المؤسسة.

4- من خلال الفقرة الرابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة -21.2698 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن اعتماد محتوى التقارير الجديدة (المستحدثة) تتطابق مع معايير المراجعة الدولية.

5- من خلال الفقرة الخامسة نجد بأن قيمة T المحسوبة -18.0464 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن إلزام المراجعين باعتماد هذه التقارير تُساهم في توحيد العمل وشكل التقرير

6- من خلال الفقرة السادسة نجد بأن قيمة T المحسوبة -13.2652 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن وجود هذه التقارير وتطبيقها من طرف المراجعين يُساهم في جودة عملية المراجعة.

7- من خلال الفقرة السابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة -9.5755 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على التحقق من مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية، وإن وجدت شكوك حول ذلك يتوجب عليه الإفصاح عنها في تقريره.

8- من خلال الفقرة الثامنة نجد بأن قيمة T المحسوبة -12.0630 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على وجوب تأكيد مراجع الحسابات عادة من أنه تم الإفصاح عن الأسباب التي أدت للتغيير في السياسات المحاسبية.

9- من خلال الفقرة التاسعة نجد بأن قيمة T المحسوبة -12.0803 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على وجوب التحقق من القيام بعملية رفع أو خفض رأس المال، وفي حالة عدم وجود ذلك يتوجب عليه التصريح بذلك في تقريره.

الجدول رقم (16): نتائج اختبار (T-test) للفرضية الثالثة (C).

الترتيب	البيان	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية	القرار
1	استحداث خلية الجودة سترفع من أداء مكاتب عمل المراجعة.	-15.4140	42	0.0000	نقبل الفرضية H ₀
2	حصر عمل المراجع في عهدة قابلة للتجديد مرة واحدة في صالح المهنة.	-10.4876	42	0.0000	نقبل الفرضية H ₀
3	لأتعاب المراجع تأثير هام على عملية اختيار المراجع الخارجي.	-21.8263	42	0.0000	نقبل الفرضية H ₀
4	فتح المجال في تحديد الأتعاب بصفة تعاقدية ينعكس إيجاباً على نوعية الخدمة.	26.1179	42	0.0000	نقبل الفرضية H ₁
5	لا يلتزم المراجع بقواعد السلوك المهني بسبب تدني الأتعاب التي تدفع لهم.	-18.8163	42	0.0000	نقبل الفرضية H ₀
6	لا يوجد تطبيق للعقوبات الرادعة في بيئة المراجعة.	-9.9678	42	0.0000	نقبل الفرضية H ₀
7	جودة عمل المراجع أساس في اختياره.	-19.9323	42	0.0000	نقبل الفرضية H ₁
8	وجوب الصدق والأمانة والاستقامة للمراجع أثناء أدائه لعمله.	-25.9068	42	0.0000	نقبل الفرضية H ₁
9	عدد موظفي مكتب المراجعة وحجمه يُسهم في اختيار مكتب المراجعة.	-12.4931	42	0.0000	نقبل الفرضية H ₀
	مجموع الفقرات	-16.4829	42	0.0000	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج SPSS.

تشير بيانات الجدول رقم (16) وفقاً لآراء العينة المشمولة بالدراسة إلى ما يلي:

1- من خلال الفقرة الأولى نجد بأن قيمة T المحسوبة -15.4140 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي

هذه الحالة نقبل الفرضية H₁.

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن استحداث خلية الجودة سترفع من أداء مكاتب عمل المراجعة.

2- من خلال الفقرة الثانية نجد بأن قيمة T المحسوبة -10.4876 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن حصر عمل المراجع في عهدة قابلة للتحديد مرة واحدة في صالح المهنة.

3- من خلال الفقرة الثالثة نجد بأن قيمة T المحسوبة -21.8262 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن لأتعب المراجع تأثير هام على عملية اختيار المراجع الخارجي.

4- من خلال الفقرة الرابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة 26.1179 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة ولكن بشكلها العكسي لأن قيمة T المحسوبة كانت موجبة لتصبح كالتالي فتح المجال في تحديد الأتعب بصفة تعاقدية ينعكس سلبا على نوعية الخدمة.

5- من خلال الفقرة الخامسة نجد بأن قيمة T المحسوبة -18.8163 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن عدم التزام المراجع بقواعد السلوك المهني بسبب تدني الأتعب التي تدفع لهم.

6- من خلال الفقرة السادسة نجد بأن قيمة T المحسوبة -9.9678 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تؤكد على عدم تطبيق العقوبات الرادعة في بيئة المراجعة الجزائية .

7- من خلال الفقرة السابعة نجد بأن قيمة T المحسوبة -19.9323 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن جودة عمل المراجع هي الأساس في اختياره.

8- من خلال الفقرة الثامنة نجد بأن قيمة T المحسوبة -25.9068 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على وجوب الصديق والأمانة والاستقامة للمراجع أثناء أداءه لعمله.

9- من خلال الفقرة التاسعة نجد بأن قيمة T المحسوبة -12.4931 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.0000 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 .

وهنا نستطيع تعميم هذه الإجابة على مجتمع الدراسة والتي تنص على أن عدد موظفي مكتب المراجعة وحجمه يساهم في اختيار مكتب المراجعة.

خلاصة:

لقد اتضح من خلال الدراسة الميدانية بأن هناك دراية ومتابعة لأهم التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة محافظة الحسابات من طرف المهتمين بها، سواء كانوا مهنيين ممارسين أو أكاديميين مختصين في مجال المحاسبة والتدقيق، وقد لاحظنا كذلك مدى الاتفاق والتقارب في وجهات نظرهم حول واقع الممارسة المهنية لمحافظة الحسابات في بيئة المراجعة الجزائرية.

هذا وقد ظهر جليا مدى معرفة عينة الدراسة بمقتضيات المهنة وقد اتفقوا في عديد النقاط كتأثير التأهيل العلمي المتخصص على جودة المراجعة، واستحداث خلية الجودة التي تراقب عمل المكاتب ودورها في تأكيد الجودة.

كما لاحظنا اتفاقا كليا حول مستجدات القانون الخاص بمحتوى التقارير الذي يزيد في توحيد عمل المراجعين، ويضفي شكلا موحدا على تقارير المراجعة، ويضفي طابع المعايير الدولية على البيئة الجزائرية. وكما كان الاتفاق على تأثير عدة نقاط بالإيجاب على جودة المراجعة، فإن عينة الدراسة قد اتفقت أيضا على كون أن بعض الممارسات الحالية قد تؤثر سلبا على الجودة، مثل سلطة الدولة على المنظمات المهنية وعدم ضبط سلم الأتعاب من طرف الجهة الوصية وتركه بصفة تعاقدية بين الأطراف المعنية.

لقد أثبتت الدراسات وكذا الواقع المهني، بأن للمراجعة دور هام في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال عملية التأكيد والتصديق على حساباتها، بصفة دورية، وهو الأمر الذي يساهم في الدفع بالعجلة الاقتصادية وتطورها من خلال مخرجات المراجعة والمتمثلة في معلومات مالية تبرز الصورة الوفية للمؤسسات.

وتزداد هذه الأهمية من خلال السعي الدولي الحثيث لتوحيد مهنة مراجعة الحسابات من خلال استصدار معايير دولية للمراجعة، تكون بمثابة الدليل الموحد الذي تسير عليه الدول وخاصة في ظل العولمة ووجود الشركات متعددة الجنسيات والتبادلات الخارجية بين الدول والتي تفرض واقع وجود لغة واحدة يفهمها الجميع.

الأمر الذي دفع بالعديد من الدول إلى تبني سياسات إصلاحية من أجل مسايرة التغيرات الدولية، والجزائر كغيرها من الدول قامت في هذا الإطار باستصدار عدة قوانين وقرارات عبر مراحل تاريخية مختلفة وفقا لمقتضيات الحاجة إليها، انطلاقا من مرحلة ما بعد الاستقلال مروراً بمرحلة الإصلاحات الكبرى المتعلقة بالتوجه نحو اقتصاد السوق وإعادة هيكلة المؤسسات الوطنية وصولاً إلى محاولة التماشي مع المتطلبات الدولية.

هذا وقد حاولنا في دراستنا هذه إبراز مدى تأثير هذه التطورات المتعلقة بالتشريعات والقوانين المنظمة لمحافظة الحسابات في الجزائر على جودة المهنة، وقد عملنا على إسقاطها على بيئة الممارسة العملية الفعلية بالتقرب من المهنيين.

اختبار الفرضيات:

- بعد الانتهاء من الدراسة يمكننا أن نختبر الفرضيات المطروحة في مقدمة الدراسة كما يلي:
- يمكننا اعتبار المراجعة كعلم على الرغم من ارتباطه بعلوم أخرى كالحاسبة خصوصاً والعلوم الاجتماعية عموماً، وتستمد المراجعة وجودها كعلم من خلال أن لكل علم "فلسفة" و"نظريات"، وهذا ما لاحظناه من خلال دراستنا، كون أن للمراجعة أسس تعتمد عليها بناء على تطورات تاريخية، كما أن لها قواعد ومبادئ وفروض، وهي الأمور التي تدعم وجودها كعلم، إضافة إلى المعايير التي تؤطرها لاسيما معايير العمل الميداني، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.
 - لقد سعت الجزائر جاهدة لتطوير مهنة محافظة الحسابات وذلك بناء على مسايرة عديد التغيرات الاقتصادية من خلال القيام بعدد الإصلاحات وذلك عبر مراحل مفصلية، وفقاً لمتطلبات الوضع، وقد كان أهمها القانون 91-08، والقانون الحالي 10-01 الذي ألغى القانون السابق، إضافة إلى عديد المراسيم والقرارات الأخرى، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

- من خلال التطورات والمراحل التي تم دراستها، تبين لنا بأن المشرع الجزائري يسعى في كل مرة إلى تبني أفكار جديدة من أجل تطوير الممارسة العملية في بيئة المراجعة الجزائرية، وذلك من أجل الوصول إلى المعايير الدولية، وإضفاء الجودة على مخرجات عمل محافظي الحسابات، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

النتائج:

وقد برزت لنا خلال هذه الدراسة عدة نتائج أهمها:

- محافظ الحسابات شخص مهني مستقل يقوم بعملية المراجعة للمنشآت بصفة منتظمة من أجل إضفاء الموضوعية والمصداقية والشفافية على البيانات والمعلومات المالية المقدمة.
- يقوم محافظ الحسابات بمهنته وفق ما تتطلبه معايير المراجعة المتعارف عليها.
- إدخال فترة التكوين (سنتين) يُسهم في رفع الكفاءة المهنية.
- مضاعفة العقوبات في التشريع ساري المفعول، يسهم بشكل كبير في ضبط أخلاقيات المهنة.
- إن الالتزام بتبني معايير المراجعة الدولية يمثل خطوة نحو تدويل مهنة المراجعة، إلا أنه وفي ظل التطورات الحاصلة لا بد من تبنيها كحتمية وليس كخيار.
- حتى تكون عملية المراجعة سليمة وفعالة في بيئة المراجعة بالجزائر لا بد من تخطيط سليم وتنفيذ فعال للإجراءات والعمليات المتعارف عليها.
- إن اعتماد محتوى تقارير المراجعة من شأنه أن يخفف العبء على الشركاء الاقتصاديين وخاصة منهم الشركات متعددة الجنسيات العاملة بالدولة كونها مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة.
- استحداث خلية الجودة يسهم بتحسين أداء مكاتب محافظي الحسابات، من خلال المراقبة الدورية.
- تحكم الدولة في المنظمات المهنية لا يدعم عملية الاستقلالية الخاصة بمحافظي الحسابات.
- فتح المجال لعملية التعاقد فيما يخص الأتعاب يؤثر سلباً على جودة عمل محافظي الحسابات.
- عدم قيام غرفة محافظي الحسابات بمؤتمرات وندوات دورية من أجل الرفع من كفاءة المراجعين وتحسين أدائهم.

التوصيات:

هذا وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها، نحاول وضع بعض التوصيات كما يلي:

- على محافظي الحسابات بذل العناية المهنية الواجبة من أجل الوصول إلى إبداء الرأي الفني المحايد، وتحقيق الجودة في الأداء.
- لا بد من مواصلة تطوير مهنة محافظة الحسابات بالجزائر بما يتماشى والتطورات الدولية.
- وجوب دعم استقلالية محافظ الحسابات من خلال الهيئات المهنية المستقلة.
- ضرورة تعزيز التعاون بين وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، في تجسيد الإصلاحات المرجوة.
- دعم المراجعين علميا من خلال الدورات التكوينية والأيام الدراسية لتحديد المعلومات ومواكبة التغيرات الحاصلة على المستويين المحلي والدولي.
- ضرورة إنشاء مدارس ومعاهد وطنية متخصصة، من أجل تطوير المهنة والمهنيين وكذا المتربصين.
- ربط الجامعة بالهيئات المكلفة بإعداد المعايير ولجان الجودة والرقابة، من أجل تنظيم المهنة، وتكييف البرامج الجامعية المتعلقة بالتدقيق وفق احتياجات المنظمات المهنية وسوق العمل.
- وجوب التعامل مع الهيئات الدولية، من خلال محاولة تبني معايير المراجعة الدولية وتغييرها بما يتماشى وبيئة المراجعة المحلية.
- لا بد من الهيئة المنظمة للمهنة بالجزائر أن تولي عناية كافية في مراقبة جودة التقارير وطريقة عمل المراجعين، عن طريق تفعيل لجان الجودة المستحدثة.
- إعادة النظر في طريقة تحديد أتعاب محافظ الحسابات، ومحاولة ضبطها.

آفاق الدراسة:

وفي الأخير نتمنى أن نكون قد وفقنا في الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة، والتساؤلات الفرية، بما تقتضيه من عناصر أساسية وأطراف ذات العلاقة، كما نرجو أننا قد وفقنا في وضع فرضيات الدراسة ومحاولة إثبات صحتها من عدمها.

إلا أن موضوعنا هذا لا يعدو كونه محاولة بسيطة لدراسة تطورات مهنة محافظة الحسابات وفقا للتشريعات المتعلقة بالمهنة ومحاولة تبيان أثر هذه التطورات على جودة عملية المراجعة، مع محاولة إسقاطها على بيئة المراجعة

الجزائرية، إلا أن مجال الخوض في مثل هذا الموضوع يبقى مفتوحا لتشعبه من جهة، ولارتباطه بعدد المتغيرات الأخرى من جهة أخرى.

وبالتالي تبقى آفاق الدراسة مفتوحة في هذا المجال، ولعلنا نقترح بعض الإشكالات التي يمكن أن تكون مشاريع دراسات مستقبلية كما يلي:

- تطبيق معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية - الواقع والمتطلبات.
- تأثير محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات على جودة المعلومة المالية.
- تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر على جودة عمل محافظ الحسابات.

أولاً: المراجع باللغة العربية

1 الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2005.
3. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
4. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
5. إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، ليبيا، 2008.
6. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
7. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.
8. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009.
9. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 1999.
10. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثالثة، 2004.
11. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.
12. سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.
13. شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014.
14. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
15. علي معطى الله، حسينة شريخ، مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية عن المهن الحرة (مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد)، دار هومة، 2006.
16. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.
17. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
18. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.
19. محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2011.
20. محمد سمير الصبان، نظرية المراقبة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
21. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، دار الرواد، عمان، الأردن، 2014.
22. نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، منشورات الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، طرابلس، ليبيا، 2011.
23. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثالثة، 2006.
24. وليم توماس، إمرسون هنكي، ترجمة: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، السعودية، 2006.

2 الرسائل والأطروحات الجامعية:

25. بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002.

26. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008 | 2009.
27. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
28. غوالي محمد البشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2011.
29. مفيد عبداللاوي، آليات وطرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2013/2014.

3 التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات:

30. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار 69-107، المؤرخ في 1969/12/31، المتضمن قانون المالية 1970، العدد 110، المادة 39.
31. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 22.
32. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 16 يناير 2013، والمتعلقة بدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، العدد رقم 03.
33. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 2013/06/24، المتعلق بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، الصادر بتاريخ: 2014/04/30.
34. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 2014/01/12، المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، الصادر بتاريخ: 2014/04/30.

4 المؤتمرات والملتقيات والندوات:

35. بن قارة إيمان، مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق (دراسة ميدانية)، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 04 و05 ديسمبر 2012.
36. خليفة أحمد، حسيني منال، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.
37. سايج فايز، إنعكاسات النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية ومحاسبة الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.
38. عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة ISA، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.
39. قطاف نبيل، العمري أصيلة، تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة محاسبة الحسابات في الجزائر، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، يومي 20-21 نوفمبر 2013.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

⑤ Books:

40. J.f. Gavanou, et autres, **Controlor & Auditor**, Dunod, Paris, 2006.
41. Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de L'Audit**, Berti Editions, Alger, 2005.
42. Philippe MERLE, Antoine MERCIER, **Audit et commissariat aux comptes**, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2004.

⑥ Articles:

43. Mahdi Salhi, **An Investigation of the Effects of Audit Quality On accrual Reliability Of Listed Companies on Tahrn Stock Exchange**, Islamic University Review Of International Comparative Management, 2010.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص تدقيق محاسبي

قسم علوم التسيير



استمارة الاستبيان

بسم الله تعالى وبركاته...

الطالب: التسيير تخصص محاسبي
علوم التسيير بجامعة الشهيد
إشكاليات المراجعة ألا وهي
رتحت وان:

"تطورات محافظة الحسابات في الجزائر وفقا للتشريعات المتعلقة بالمهنة وأثرها على جودة المراجعة".

لبيه
ساعدتنا عن طريق الإجابة على أسئلة
كما نحيطكم علما أن جميع المعلومات الواردة
بكل سرية تامة ولن
اض البحث العلمي.

بد اللاوي).

د. د.

بد اللاوي).

اد: د)

أولاً: معلومات عامة حول المجيب على الاستبيان

الجنس	ذكر	أنثى		
العمر	أقل من 25 سنة	من 25 إلى 35 سنة	من 35 إلى 50 سنة	أكثر من 50 سنة
المؤهل العلمي (الشهادة)	ليسانس	ماجستير	دكتوراه	شهادة أخرى
الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	من 10 إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة
المهنة	مهني	أكاديمي		

ثانيا: الفرضيات المطروحة والعناصر ذات العلاقة

1. تأهيل وتكوين المراجع الخارجي وعلاقتها بالمنظمات المهنية.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	التأهيل العلمي المتخصص في المراجعة يزيد من جودتها.					
2	إقامة ندوات ومؤتمرات من طرف المنظمة المهنية يساهم في تطوير أداء المهنيين.					
3	وضع برنامج للمساءلة ومراقبة الجودة يؤدي إلى الرقي بمستوى جودة الأداء المهني.					
4	ادخال فترة التكوين (سنتين) لشروط الدخول في المهنة تساهم في رفع الكفاءة المهنية.					
5	إعادة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة يساهم في تحسين واقع ممارسة المهنة.					
6	الإنتماء للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تساهم في تفعيل دور المراجع.					
7	استقلالية المنظمات المهنية تساهم في استقلالية المراجع.					
8	وضع برامج تكوينية بصفة دورية تساعد في التطبيق السريع لمعايير التدقيق الدولية.					
9	تحكم الدولة على المنظمات المهنية في الجزائر يساهم في استقلالية المهنة.					

2. مسؤوليات المراجع الخارجي واحترام محتوى معايير التقرير .

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	مضاعفة العقوبات في التشريع الحالي تُسهم في ضبط أخلاقيات المهنة.					
2	رفع الغرامة المالية للمخالفين الخاص بالمسؤولية الجزائية تساهم في جودة عملية المراجعة.					
3	يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأيه حول عمليات التسيير والإدارة في المؤسسة.					
4	اعتماد محتوى التقارير الجديدة (المستحدثة) تتطابق مع معايير المراجعة الدولية.					
5	إلزام المراجعين باعتماد هذه التقارير تُساهم في توحيد العمل وشكل التقرير					
6	وجود هذه التقارير وتطبيقها من طرف المراجعين يُسهم في جودة عملية المراجعة.					
7	التحقق من مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية، وإن وجدت شكوك حول ذلك يتوجب عليه الإفصاح عنها في تقريره.					
8	يتأكد مراجع الحسابات عادة من أنه تم الإفصاح عن الأسباب التي أدت للتغيير في السياسات المحاسبية.					
9	وجوب التحقق من القيام بعملية رفع أو خفض رأس المال، وفي حالة عدم وجود ذلك يتوجب عليه التصريح في تقريره.					

3. قواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة وكفاءة مكاتب المراجعة.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	استحداث خلية الجودة سترفع من أداء مكاتب عمل المراجعة.					
2	حصر عمل المراجع في عهدة قابلة للتجديد مرة واحدة في صالح المهنة.					
3	لأتعاب المراجع تأثير هام على عملية اختيار المراجع الخارجي.					
4	فتح المجال في تحديد الأتعاب بصفة تعاقدية ينعكس إيجاباً على نوعية الخدمة.					
5	لا يلتزم المراجع بقواعد السلوك المهني بسبب تدني الأتعاب التي تدفع لهم.					
6	لا يوجد تطبيق للعقوبات الرادعة في بيئة المراجعة.					
7	جودة عمل المراجع أساس في اختياره.					
8	وجوب الصدق والأمانة والاستقامة للمراجع أثناء أدائه لعمله.					
9	عدد موظفي مكتب المراجعة وحجمه يُسهم في اختيار مكتب المراجعة.					

...تقبلوا تحياتنا مع الشكر الجزيل.

مقياس ألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.783	27

الخصائص الديموغرافية للعينة

الجنس	Frequency	Percent
1	37	86.0
2	6	14.0
Total	43	100.0

المؤهل العلمي	Frequency	Percent
1	9	20.9
2	16	37.2
3	13	30.2
4	5	11.6
Total	43	100.0

المهنة	Frequency	Percent
1	26	60.5
2	17	39.5
Total	43	100.0

العمر	Frequency	Percent
1	8	18.6
2	14	32.6
3	20	46.5
4	1	2.3
Total	43	100.0

الخبرة	Frequency	Percent
1	9	20.9
2	16	37.2
3	13	30.2
4	5	11.6
Total	43	100.0

المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري

المحور الأول	N	Mean	Std. Deviation
a1	43	1.93	.552
a2	43	1.98	.597
a3	43	1.28	.504
a4	43	1.88	.586
a5	43	1.88	.793
a6	43	2.86	.351
a7	43	1.51	.668
a8	43	2.02	.344
a9	43	4.81	.500
Valid N (listwise)	43		

المحور الثاني	N	Mean	Std. Deviation
b1	43	1.65	.686
b2	43	1.49	.668
b3	43	4.79	.600
b4	43	1.40	.495
b5	43	1.40	.583
b6	43	1.74	.621
b7	43	2.05	.653
b8	43	2.02	.707
b9	43	2.19	.588
Valid N (listwise)	43		

المحور الثالث	N	Mean	Std. Deviation
c1	43	1.79	.514
c2	43	1.93	.669
c3	43	1.37	.489
c4	43	4.91	.479
c5	43	1.56	.502
c6	43	1.95	.688
c7	43	1.37	.536
c8	43	1.26	.441
c9	43	1.88	.586
Valid N (listwise)	43		

القيمة الاحتمالية و t المحسوبة

المحور الأول	t	df	Sig. (2-tailed)
a1	-12.712-	42	.000
a2	-11.237-	42	.000
a3	-22.409-	42	.000
a4	-12.493-	42	.000
a5	-9.229-	42	.000
a6	-2.610-	42	.013
a7	-14.610-	42	.000
a8	-18.607-	42	.000
a9	23.777	42	.000

المحور الثاني	t	df	Sig. (2-tailed)
b1	-12.893-	42	.000
b2	-14.838-	42	.000
b3	19.573	42	.000
b4	-21.270-	42	.000
b5	-18.046-	42	.000
b6	-13.265-	42	.000
b7	-9.576-	42	.000
b8	-9.063-	42	.000
b9	-9.080-	42	.000

المحور الثالث	t	df	Sig. (2-tailed)
c1	-15.414-	42	.000
c2	-10.488-	42	.000
c3	-21.826-	42	.000
c4	26.118	42	.000
c5	-18.816-	42	.000
c6	-9.968-	42	.000
c7	-19.932-	42	.000
c8	-25.907-	42	.000
c9	-12.493-	42	.000

